

Министерство науки и высшего образования 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, директор
АО «ПвК Аудит»
(Екатеринбургский филиал)
_____ М.И. Мациборко
«__» _____ 2019 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Заведующий кафедрой,
д.э.н., профессор
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2019 г.

СБЛИЖЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РАМКАХ
АДАПТАЦИИ К РОССИЙСКОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ СИТУАЦИИ
С ОТСРОЧКОЙ (РАССРОЧКОЙ) ПЛАТЕЖА ПО МСФО

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2019.120.ВКР

Руководитель ВКР, доцент

_____ Е.А. Гончар
_____ 2019 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ–443

_____ С.О. Сазанов
_____ 2019 г.

Нормоконтролер, доцент

_____ Л.А. Ширшикова
_____ 2019 г.

РЕФЕРАТ

Сазанов С.О. Сближение бухгалтерского и налогового учета в рамках адаптации к российскому законодательству в ситуации с отсрочкой (рассрочкой) платежа по МСФО.– Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–443, 2019. – 153 с., 35 табл., 12 рис., 4 прил., библиографический список – 50 наим.

Объект исследования – бухгалтерский и налоговый учет в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО.

Предмет исследования – сближение бухгалтерского и налогового учета в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО.

Цель исследования – разработка методического обеспечения сближения бухгалтерского и налогового учета в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО.

Выпускная квалификационная работа имеет исследовательскую направленность и состоит из трех разделов. В первом разделе проведено сравнение моделей учета основных средств по МСФО в условиях отсрочки (рассрочки) платежа и учетные проблемы оценки и признания неопределенных налоговых позиций. Во втором разделе рассмотрена модель сближения бухгалтерского и налогового учета у покупателя в ситуации купли-продажи основных средств, а также проведены оценка и факторный анализ налоговых рисков и зависимости изменения финансовых показателей от отложенных налогов по предложенной модели учета у покупателя. В третьем разделе рассмотрена модель сближения бухгалтерского и налогового учета у продавца в ситуации купли-продажи основных средств, а также проведены оценка и факторный анализ налоговых рисков и зависимости изменения финансовых показателей от отложенных налогов по предложенной модели учета у продавца.

Результаты работы. Сравнение моделей учета основных средств по МСФО в условиях отсрочки (рассрочки) платежа позволило идентифицировать проблемные зоны и разработать наиболее оптимальную модель учета на основе авторской модификации договора купли-продажи. Авторские модели сближения бухгалтерского и налогового учета у покупателя и продавца позволят снизить трудоемкость учета и повысить качество финансовой отчетности предприятия, а также оптимизировать налоговые платежи. Для оценки параметров налоговой и финансовой оптимизации проведены оценка и факторный анализ налоговых рисков, сравнительная оценка влияния отложенных налогов и налоговых рисков на финансовые показатели предприятия

Результаты работы могут быть использованы коммерческими предприятиями для совершенствования системы бухгалтерского и налогового учета по МСФО и по ФСБУ.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	8
1 СРАВНЕНИЕ МОДЕЛЕЙ УЧЕТА АКТИВОВ ПО МСФО В УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА	10
1.1 Сравнение моделей учета основных средств по МСФО в условиях отсрочки (рассрочки) платежа.....	10
1.2 Учетные проблемы и анализ практики оценки и признания неопределенных налоговых позиций.....	31
Вывод по первому разделу.....	38
2 НАЛОГОВЫЙ И ФИНАНСОВЫЙ АСПЕКТЫ СИСТЕМЫ МОДЕЛИРОВАНИЯ СБЛИЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО В УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА У ПОКУПАТЕЛЯ	39
2.1 Моделирование сближения бухгалтерского и налогового учета в ситуации купли-продажи основных средств у покупателя	39
2.2 Факторный анализ изменения налоговых рисков у покупателя на основе модифицированного договора купли-продажи основных средств	46
2.3 Факторный анализ зависимости изменения финансовых показателей у по- купателя от отложенных налогов	63
Вывод по второму разделу.....	83
3 НАЛОГОВЫЙ И ФИНАНСОВЫЙ АСПЕКТЫ СИСТЕМЫ МОДЕЛИРОВАНИЯ СБЛИЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО В УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА У ПРОДАВЦА.....	85
3.1 Моделирование сближения бухгалтерского и налогового учета в ситуации купли-продажи основных средств у продавца	85
3.2 Факторный анализ изменения налоговых рисков у продавца на основе мо- дифицированного договора купли-продажи основных средств	89

3.3 Факторный анализ зависимости изменения финансовых показателей у продавца от отложенных налогов	95
Вывод по третьему разделу.....	110
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	112
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	115
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ У ПОКУПАТЕЛЯ (1 ВАРИАНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ)	123
ПРИЛОЖЕНИЕ Б ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ У ПОКУПАТЕЛЯ (2 ВАРИАНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ).....	130
ПРИЛОЖЕНИЕ В ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ У ПРОДАВЦА (1 ВАРИАНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ).....	139
ПРИЛОЖЕНИЕ Г ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ У ПРОДАВЦА (2 ВАРИАНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ).....	147

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность предложенной темы исследования обусловлена несколькими причинами.

Во-первых, в настоящее время наблюдается усиление тенденции сближения российских и международных стандартов. Об этом свидетельствует появление проектов ФСБУ, положения которых по большей части заимствованы из МСФО.

Во-вторых, необходимо обратить особое внимание на инструмент дисконтирования активов, обязательств и капитала, входящий в российскую практику из МСФО. Наиболее наглядно особенности применения дисконтирования в учете активов, обязательств и капитала со всеми вытекающими сложностями выражаются в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа.

В-третьих, учетные проблемы и сложность ситуации отсрочки (рассрочки) платежа, которые определяют необходимость применения инновационных вариантов упрощения учета при одновременном достижении налоговой оптимизации и повышения качества финансовой отчетности.

Актуальность темы исследования предопределила идентификацию объекта, предмета и постановку цели и задач, которые должны быть решены.

Объект исследования – бухгалтерский и налоговый учет в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО.

Предмет исследования – сближение бухгалтерского и налогового учета в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО.

Цель исследования – разработка методического обеспечения сближения бухгалтерского и налогового учета в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

1) разработка методики бухгалтерского учета в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО на примере приобретения основных средств и ее обоснование

в налоговом аспекте и в аспекте рационализации подходов к оценке справедливой стоимости активов и обязательств;

2) идентификация проблемных зон в учете в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО, связанных с появлением отложенных налогов и, как следствие, необходимость параллельного ведения налогового учета и снижения качества финансовой отчетности;

3) разработка подхода к сближению бухгалтерского и налогового учета в отношении отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО на основе нестандартных условий модифицированной формы договора купли-продажи;

4) разработка и факторный анализ моделей оценки налоговых рисков у обеих сторон по модифицированному договору купли-продажи;

5) разработка методик учета налоговых рисков;

6) сравнительная оценка влияния отложенных налогов и налоговых рисков на финансовые показатели предприятия.

1 СРАВНЕНИЕ МОДЕЛЕЙ УЧЕТА АКТИВОВ ПО МСФО В УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА

1.1 Сравнение моделей учета основных средств по МСФО в условиях отсрочки (рассрочки) платежа

Практическая значимость отсрочки (рассрочки) платежа имеет очень много-сторонние аспекты обоснования.

У покупателя высвобождаются денежные средства, которые могут быть использованы либо в решении текущих операционных задач, либо инвестированы в другие сделки, проекты и т.д. Возможность решения текущих операционных задач за счет собственных средств создает резервы повышения финансового благополучия предприятия в части ликвидности, финансовой устойчивости и может быть даже рентабельности и деловой активности в целом. Улучшение показателей финансового благополучия открывает новые, ранее не доступные источники финансирования деятельности предприятия такие как кредиты, инвестиции и др.. Это создает целый ряд положительных следствий в развитии предприятия.

Инвестирование свободных денежных средств в новые сделки, проекты обеспечивает дополнительную отдачу на капитал, очевидность выгоды в которой не требует комментариев.

Очевидными плюсами отсрочки (рассрочки) платежа для продавца является возможность увеличения продаж за счет либерализации кредитной политики. Возможность в получении еще больших плюсов для продавца за счет экономии на НДС, растягивании платежей по налогу на прибыль зависит от формулировки условий договора.

Особенности и проблемы построения учета по МСФО для ситуации отсрочки (рассрочки платежа) подробно рассмотрены в статье Просвириной И.И., Гончар Е.А., Волченковой О.А., Андреевой О.М. «Модели учета основных средств

в условиях отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО и их адаптация к российскому законодательству» [43].

В данном разделе приводится обзор основных положений вышеназванной статьи в целях акцентирования внимания на особенностях учета по МСФО в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа и на значимости выбранной области нашего исследования.

В вопросах первоначального признания в учете основных средств главным отличием МСФО от современных российских стандартов является дисконтирование активов и связанных с ними обязательств в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа. Эта особенность является относительно новой для практики отечественного бухгалтерского учета. Однако дисконтирование уже заложено в проекты ФСБУ, поэтому актуальным является всестороннее рассмотрение этого вопроса применительно к учету по МСФО и адаптации международных положений к российским реалиям.

Различные аспекты первоначальной оценки и учета основных средств по МСФО освещены в работах очень многих ученых и специалистов, среди которых Сухарев И.Р., Сухарева О.А. [46], Агошкова Н.Н. [24], Куликова Л.И. [37, 38], Гетьман В.Г. [27], Дружиловская Э.С. [31, 32, 33, 34], Азиева З.И., Челохсаева С.А. [25], Дёмина И.Д., Домбровская Е.Н. [30], Иноземцева Ю.А. [35], Трушкина И.Р., Андреева О.О. [47], Мялкина А.Ф., Оводкова Т.А., Трегубова В.М. [39], Туякова З.С., Черемушникова Т.В. [48], Казакова В.С. [36], Чернов В.А., Борисова А.В. [49], Проняева Л.И. [42], Попов А.Ю. [41], Поленова С.Н. [40]. При этом частному случаю оценки и учету основных средств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа внимание уделяется очень мало. Эти вопросы затрагивались в работах Сухарева И.Р., Сухаревой О.А. [46], Агошковой Н.Н. [24], Азиевой З.И., Челохсаевой С.А. [25], Дёминой И.Д., Домбровской Е.Н. [30], Иноземцевой Ю.А. [35]. При этом в целом должного внимания деталям учета основных средств в рассматриваемом случае не уделялось. В то время как свои нюансы учета выте-

кают из разнообразия форм предоставления отсрочек (рассрочек) платежа, а также из возможных особенностей квалификации активов.

Под формами предоставления отсрочек (рассрочек) платежа мы рассматриваем два варианта: (1) коммерческий кредит, когда в договоре оговариваются проценты за отсрочку (рассрочку); (2) беспроцентная отсрочка (рассрочка) платежа, когда в договоре проценты не оговорены. В МСФО также есть понятие «затраты по займам», которые признаются в отношении квалифицируемых активов [14].

Квалифицируемый актив – это актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени (п. 5 IAS23 «Затраты по займам» [14]).

В зависимости от обстоятельств, квалифицируемыми активами могут быть любые из указанных (п. 7 IAS23 «Затраты по займам» [14]):

- (a) запасы;
- (b) производственные мощности;
- (c) электрогенерирующие мощности;
- (d) нематериальные активы;
- (e) инвестиционная недвижимость;
- (f) плодовые культуры.

Организация должна капитализировать затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, путем их включения в первоначальную стоимость этого актива. Организация должна признавать прочие затраты по займам в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены (п. 8).

Каждая из представленных разновидностей отсрочек (рассрочек) платежа имеет свои особенности, поэтому рассмотрим отражение их в учете в следующей последовательности:

- 1) приобретение квалифицируемого актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа;
- 2) коммерческий кредит, когда в договоре оговариваются проценты за отсрочку (рассрочку);

3) беспроцентная отсрочка (рассрочка) платежа, когда в договоре проценты не оговорены.

Для этих целей рассмотрим пример, условия которого будут частично меняться в зависимости от рассматриваемого варианта учета. Приобретено оборудование в рассрочку на 2 года стоимостью 3,5 млн. руб. (в т. ч. НДС 18 %) под 20 % годовых.

Первый вариант. Объект учета – квалифицируемый актив (таблица 1.1).

Второй вариант. Коммерческий кредит, когда в договоре оговариваются проценты за отсрочку (рассрочку). Условия примера те же.

Согласно п. 2. ст. 823 «Коммерческий кредит» ГК РФ, к коммерческому кредиту соответственно применяются правила главы 42 «Заем и кредит» ГК РФ [1].

Согласно п. 1.4 ст. 809 «Проценты по договору займа» ГК РФ [1], если иное не предусмотрено законом или договором займа, займодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и в порядке, определенных договором. При отсутствии в договоре условия о размере процентов их размер определяется существующей в месте жительства займодавца, а если займодавцем является юридическое лицо, в месте его нахождения ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части.

Таблица 1.1 – Отражение в учете приобретения квалифицируемого актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа

№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
1. Получено оборудование, не требующее монтажа					
1.1	Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	08	60	2 966 101,69	Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)

№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
1. Получено оборудование, не требующее монтажа					
1.2	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	533 898,31	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)
1.3	Отражена разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС)	76	96	1 400 000,00	Разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС)
2.	Списаны проценты текущего периода в уменьшение разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС)	08	76	58 333,33	Проценты, начисленные за месяц

Россол С. в своей статье «Налогообложение НДС процентов по товарному и коммерческому кредиту», опубликованной на сайте аналитического портала «Отрасли права», разъяснил толкование вышеуказанных пунктов статей Гражданского кодекса. Он пишет: «Согласно ст. 823 ГК РФ к коммерческому кредиту относятся гражданско-правовые обязательства, предусматривающие отсрочку или рассрочку оплаты товаров, работ или услуг, а также предоставление денежных средств в виде аванса или предварительной оплаты с уплатой процентов за пользование коммерческим кредитом (т.е. за отсрочку оплаты проданного товара)» [50].

Основное, что нас интересует здесь – это то, что коммерческий кредит предполагает обязательную уплату процентов. Исходя из указанных особенностей

коммерческого кредита, можно представить методику учета для этого случая (таблица 1.2).

Таблица 1.2 – Отражение в учете приобретения основного средства на условиях коммерческого кредита (в договоре оговорены проценты)

№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
1. Получено оборудование, не требующее монтажа					
1.1	Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	08	60	2 966 101,69	Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость КЗ без НДС)
1.2	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	533 898,31	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости КЗ)
1.3	Отражена разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС)	76	96	1 400 000,00	Разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью КЗс НДС)
2.	Списаны проценты текущего периода в уменьшение разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС)	91	76	58 333,33	Проценты, начисленные за месяц

При формулировании условий договора в части процентов, что определяет и порядок учета, стоит задуматься о порядке уплаты НДС с выделенных процентов. Сегодняшняя судебная практика говорит о невключении в налогооблагаемую базу по НДС процентов по коммерческому кредиту.

Россол С. констатирует, что проценты, полученные по денежным обязательствам, не имеют прямой взаимосвязи с реализацией товаров (работ, услуг) и, соответственно, не являются объектом налогообложения по НДС в силу ст. 39, ст. 146 НК РФ и ст. 823 ГК РФ [50]. Данная позиция преобладает в судебной практике и нашла свое отражение в письмах финансистов и налоговиков (Письма Минфина России от 18.08.2014 № 03–07–11/41207, от 17.06.2014 № 03–07–15/28722, Письмо ФНС России от 08.07.2014 № ГД–4–3/13219@ [17, 18, 19]). В этой же статье автор приводит перечень судебных актов, подтверждающих позицию о невключении в налогооблагаемую базу по НДС процентов по коммерческому кредиту (определения ВАС РФ от 12.04.2007 № 3746/07 по делу № А13–15240/2005–14, ВАС РФ от 30.07.2007 № 8428/07 по делу № А56–20632/2006, Постановления ФАС Восточно–Сибирского округа от 28.02.2013 по делу № А33–7924/2012, ФАС Дальневосточного округа от 23.05.2012 № Ф03–1854/2012 по делу № А51–14495/2011, ФАС Московского округа от 22.05.2014 № Ф05–4674/14 по делу № А40–115671/13 и пр.).

Однако, в качестве вывода в вышеуказанной статье Россола С. указано, что в целях уменьшения налоговых рисков положения о коммерческом кредите должны быть максимально четко определены в договоре (Постановление ФАС Московского округа от 26.03.2009 № КА–А40/2217–09 по делу № А40–52116/08–118–242). Необходимо указать проценты, подлежащие уплате, определить границы срока или конкретную дату возврата денежных средств и процентов. Простого упоминания о возможности предоставления коммерческого кредита может быть недостаточно [44].

Согласно п. 23 IAS 16 «Основные средства», первоначальная стоимость объекта основных средств представляет собой эквивалент цены при условии немедленной оплаты денежными средствами на дату признания [13]. При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных сроков кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленной оплаты денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода отсроч-

ки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в соответствии с МСФО (IAS) 23 [14].

Если толковать п. 23 IAS 16 буквально, то нам должна быть известна полная цена сделки с НДС, на которую выставляется счет, и мы должны определить, сколько бы стоил объект купли-продажи, если бы оплата производилась немедленно. То есть изначально этим пунктом заложено дисконтирование для определения текущей стоимости будущих платежей без всяких оговоренных в договоре процентов. Поэтому разницу между ценой сделки и справедливой (дисконтированной) стоимостью основных средств неправильно буквально понимать, как проценты. Это прочие расходы, формирующие вместе со справедливой стоимостью основных средств фактические затраты на их приобретение, которые постепенно должны быть направлены на увеличение стоимости указанных объектов до сравнения ее с ценой сделки. В этом случае и продавец должен платить НДС с полной цены сделки, и покупатель должен получить постепенно возмещение НДС с полной цены сделки.

Здесь сделаем одну оговорку. Возможность изменения первоначальной и последующей справедливой стоимости основных средств в результате пересчета прямо не оговаривается в ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Так, согласно п. 14 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств [9]. Как видно из приведенного положения, об изменении первоначальной справедливой стоимости в результате пересчета речи не идет. Однако в п. 18 проекта ФСБУ «Основные средства», оговаривается переоценка (пересчет) именно до справедливой стоимости. Не так однозначно, что до справедливой стоимости, но, тем не менее, сказано о возможности пересчета стоимости основных средств и в действующем ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Учитывая, что уже сейчас недосказанность в действующих российских стандартах относительно оценки текущей (восстановительной) стоимо-

сти, предполагает необходимость обращения к МСФО, надо полагать, что и сегодня в рассматриваемом случае имеется в виду именно справедливая стоимость, хотя мы привыкли подразумевать здесь рыночную стоимость. Во избежание недопонимания с налоговыми органами и с аудиторами, в случае появления в практике предприятия описываемой ситуации, необходимо в учетной политике предусмотреть вариант учета по переоцененной стоимости. При этом, обратим внимание на то, что в рассматриваемом нами случае справедливая стоимость основных средств определяется методом дисконтирования, но если подходить точнее к сущности оценки по справедливой стоимости, то надо использовать и другие методы, либо подробно обосновать выбор в пользу метода дисконтирования денежных потоков. Для справки приведем следующее: если сравнивать понятие «справедливой стоимости» по МСФО с понятием «рыночная стоимость», как его трактует Закон № 135–ФЗ «Об оценочной деятельности», то мы увидим, что эти определения практически не отличаются друг от друга. Но это только формально. Если под справедливой стоимостью по МСФО, в зависимости от конкретных обстоятельств, понимается либо стоимость реальных сделок, либо стоимость замещения, либо стоимость исходя из дисконтированного дохода, а может производиться и сочетание разных моделей, то для целей Закона № 135–ФЗ и стандартов оценки рыночная стоимость однозначно определяется путем согласования результатов сравнительного, доходного и затратного подходов (п. 18 Постановления Правительства РФ от 06 июля 2001 г. № 519 «Об утверждении стандартов оценки») [4].

И все же, надо заметить, что даже без переоценки, для пересчета справедливой стоимости основных средств и кредиторской задолженности можно руководствоваться МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» и ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений». А именно, согласно п. 37 МСФО (IAS) 8, в той мере, в какой изменения в бухгалтерских оценках приводят к изменениям в активах и обязательствах или имеют отношение к какой-либо статье собственного капитала, изменения в бухгалтерских оценках должны

быть признаны путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи собственного капитала в периоде изменения. Аналогичного содержания есть п. 2 ПБУ 21/2008.

Кроме того, согласно п. 7.3 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», в исключительных случаях, когда формирование учетной политики в соответствии с пунктами 7 и 7.1 указанного Положения приводит к недостоверному представлению финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, организация вправе отступить от правил, установленных данными пунктами, при соблюдении всех следующих условий:

1) определены обстоятельства, препятствующие формированию достоверного представления о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) возможен альтернативный способ ведения бухгалтерского учета, применение которого позволяет устранить указанные обстоятельства;

3) альтернативный способ ведения бухгалтерского учета не приводит к возникновению других обстоятельств, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность организации будет давать недостоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств;

4) информация об отступлении от правил, установленных пунктами 7 и 7.1 указанного Положения, и применении альтернативного способа ведения бухгалтерского учета раскрывается организацией в соответствии с указанным Положением.

Еще один момент. Согласно ст. 172 НК РФ, вычеты сумм НДС по приобретенным ценностям «производятся в полном объеме после принятия на учет данных основных средств, оборудования к установке, и (или) нематериальных активов». На наш взгляд, в главу 21 НК РФ, а именно, в ст. 172 необходимо внести дополнения относительно принятия к вычету НДС при пересчете справедливой стоимо-

сти основных средств. Положение это должно быть примерно такого содержания: при использовании в учете основных средств оценки по справедливой стоимости НДС, исчисленный с цены сделки по приобретению такого основного средства, принимается по частям, пропорциональным стоимости актива, принятого к учету, которая меняется в результате пересчета его справедливой стоимости. Тем не менее, отсутствие указанных уточнений в действующем Налоговом кодексе, по нашему мнению, не создает больших проблем для принятия оставшейся части НДС с цены сделки к возмещению. Обосновать это можно тем, что продавец платит НДС со всей суммы цены сделки, и логика косвенного налогообложения предполагает принятие покупателем НДС к вычету в полном объеме.

Проценты по ставке рефинансирования (в общем случае в соответствии с ГК), когда они не оговорены в договоре, должны исчисляться с цены сделки, и это будут именно проценты, с которых не должен уплачиваться НДС, и которые не имеют отношения к стоимости основных средств (об этом свидетельствуют положения п. 7 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»). В этом случае здесь не идет речь о дисконтировании.

Опустим ситуацию с начислением процентов по ставке рефинансирования и рассмотрим третий вариант учета основных средств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа, методика по которому основана на вышеприведенных разъяснениях.

Третий вариант (таблица 1.3). Беспроцентная отсрочка (рассрочка) платежа, когда в договоре проценты не оговорены. Приобретено оборудование в рассрочку на 2 года стоимостью 3,5 млн. руб. (в том числе НДС 18 %). Согласно графику платежей расчеты производятся в два этапа: первый платеж (50 %) в конце первого года действия договора; второй платеж (50 %) – в конце второго года действия договора. Ставка дисконтирования составляет 20 % и состоит из безрисковой ставки и премий (за риск ликвидности и кредитный риск). Срок полезного использования основного средства – 4 года, метод начисления амортизации – линейный.

Таблица 1.3 – Отражение в учете приобретения основного средства на условиях беспроцентной рассрочки (проценты в договоре не оговорены)

№ оп.	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
		Дебет	Кредит		
1. Получено оборудование, не требующее монтажа					
1.1.	Отражена справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость кредиторской задолженности без НДС)	08	60	2 059 792,84	Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость КЗ без НДС)
1.2.	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости кредиторской задолженности)	19	60	370 762,71	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования (справедливой стоимости КЗ)
1.3.	Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности без НДС)	91	96	906 308,85	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (справедливой стоимостью КЗ без НДС)
1.4.	Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью кредиторской задолженности)	19	96	163 135,59	НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования (справедливой стоимостью КЗ)
2.	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	370 762,71	НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования
3.	Введено оборудование в эксплуатацию	01	08	2 059 792,84	Справедливая стоимость оборудования без НДС (справедливая стоимость КЗ без НДС)

Дальнейшие операции по третьему варианту отражаются по двум вариантам учетной политики (таблица 1.4), отличающимся порядком пересчета справедливой стоимости основных средств и кредиторской задолженности:

1) при наступлении очередной даты платежа поставщику в соответствии с графиком платежей договора;

2) на конец отчетного периода по причине необходимости принятия в расчет факта изменения временной стоимости денег.

Таблица 1.4 – Пересчет справедливой стоимости кредиторской задолженности

№ оп.	Вариант учетной политики	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
4.	Первый вариант	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику (при наступлении даты оплаты)	96	60	534 722,22	Часть (50 %) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС, подлежащая оплате на дату 01.01.2018
4.	Второй вариант	Отражено уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени	96	60	486 111,11	Уменьшение величины разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС и одновременное увеличение справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени

Расчет суммы по операции 4.

Первый вариант учетной политики

По данной операции отражается увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, равное части (50 %) разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью с НДС (формула 1.1):

, (1.1)

где – увеличение кредиторской задолженности поставщику в связи с наступлением даты оплаты, рубли;

– доля суммы платежа.

Второй вариант учетной политики

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 по причине изменения стоимости денег во времени (формула 1.2).

$$\frac{\text{---}}{\text{---}} \quad (1.2)$$

где – уменьшение оценочного обязательства (разницы между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) в пользу увеличения справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени, рубли;

– разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) на начало первого года;

– разница между ценой сделки с НДС и справедливой стоимостью оборудования с НДС (справедливой стоимостью кредиторской задолженности с НДС) на конец года (начало второго года).

При увеличении кредиторской задолженности необходимо произвести пересчет справедливой стоимости основных средств (таблица 1.5).

Таблица 1.5 – Пересчет справедливой стоимости основных средств

№ оп.	Вариант учетной политики	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
5.	Первый вариант	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	01	91	453 154,43	Часть (50 %) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
6.	Второй вариант	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с изменением стоимости денег во времени	01	91	411 958,57	Увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС в связи с изменением стоимости денег во времени

Расчет суммы по операции 5

Первый вариант учетной политики

По данной операции отражается увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, равное части (50 %) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью без НДС (формула 1.3).

$$,$$
(1.3)

где – увеличение первоначальной (справедливой) стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты, рубли.

Второй вариант учетной политики

По данной операции отражается увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС, в связи с изменением стоимости денег во времени. Оно соответствует увеличению справедливой стоимости кредиторской задолженности по причине изменения стоимости денег во времени без НДС (формула 1.4).

где — — увеличение справедливой стоимости оборудования без НДС, в связи с изменением стоимости денег во времени, рубли.

Также необходимо поставить к вычету НДС по приобретенным основным средствам (таблица 1.6).

Таблица 1.6 – Принятие к вычету НДС по приобретенному оборудованию

№ оп.	Вариант учетной политики	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
6.	Первый вариант	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	81 567,80	НДС, исчисленный с части (50 %) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС
6.	Второй вариант	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	68	19	74 152,54	НДС, исчисленный с суммы увеличения справедливой стоимостью оборудования

Расчет суммы по операции 6.

Первый вариант учетной политики

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленного с части (50 %) разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (формула 1.5).

, (1.5)

Второй вариант учетной политики

По данной операции относится на возмещение из бюджета сумма НДС, исчисленного с части разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС (формула 1.6)

, (1.6)

Вследствие увеличения стоимости оборудования необходимо скорректировать сумму амортизации (таблица 1.7).

Таблица 1.7 – Увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования

№ оп.	Вариант учетной политики	Хозяйственная операция	Бухгалтерская проводка		Сумма, руб.	Комментарии к определению суммы
			Дебет	Кредит		
7.	Первый вариант	Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты поставщику	91	02	151 051,48	Увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине наступления даты оплаты поставщику
7.	Второй вариант	Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени	91	02	137 319,52	Увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени

Расчет суммы по операции 7.

Первый вариант учетной политики

По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления

даты оплаты (формула 1.7).

$$\frac{\Delta A}{A} = \frac{\Delta S}{S} \cdot \frac{1}{1 - \frac{1}{n}} \quad (1.7)$$

где ΔA – увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине наступления даты оплаты, рубли;

A – оставшийся срок амортизации оборудования, лет.

Второй вариант учетной политики

По данной операции отражается увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования без НДС по причине изменения стоимости денег во времени:

$$\Delta A = \Delta S \cdot \frac{1}{1 - \frac{1}{n}} \quad (1.8)$$

где ΔA – увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени, рубли.

На следующем этапе сравним представленные модели учета основных средств в налоговом аспекте (НДС) (таблица 1.8).

Таблица 1.8 – Сравнение моделей учета основных средств в налоговом аспекте (НДС)

Модели учета основных средств	НДС начисленный, руб.	НДС к вычету, руб.
I. Объект учета – квалифицируемый актив	533 898,31	533 898,31

Модели учета основных средств	НДС начисленный, руб.			НДС к вычету, руб.		
II. Объект учета – основное средство, приобретаемое на условиях коммерческого кредита (в договоре оговорены проценты)	533 898,31			533 898,31		
III. Объект учета – основное средство, приобретаемое на условиях беспроцентной рассрочки (проценты в договоре не оговорены)		I вариант учетной политики	II вариант учетной политики		I вариант учетной политики	II вариант учетной политики
	Первая часть	370 762,71	370 762,71	Первая часть	370 762,71	370 762,71
	Вторая часть	81 567,80	74 152,54	Вторая часть	81 567,80	74 152,54
	Третья часть	81 567,80	88 983,06	Третья часть	81 567,80	88 983,06
	Всего	533 898,31	533 898,31	Всего	533 898,31	533 898,31

Как свидетельствуют данные таблицы 1.8, общие налоговые издержки по НДС во всех трех случаях одинаковы, разница только в том, что в случае беспроцентной рассрочки НДС возмещается частями. Однако, надо заметить, что мы рассмотрели классические и, на наш взгляд, единственно верные варианты моделей учета основных средств в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа. Отличительной особенностью наших моделей является то, что мы исходим из сущности косвенного налогообложения. А именно, мы исходим из того, что НДС, уплачиваемый продавцом, должен относиться к вычету в полном объеме покупателем (за исключением отдельных частных случаев). В нашей ситуации общие затраты покупателя в трех рассмотренных вариантах будут отличаться только величиной процентов (проценты по коммерческому кредиту как правило выше ставки рефинансирования, поэтому с этой точки зрения беспроцентная отсрочка (рассрочка) выгоднее).

Для сравнения рассмотрим ситуацию, которую в принципе и рассматривают многие эксперты, толкуя по-своему положения МСФО и проектов ФСБУ, при которой равенство между НДС к уплате у продавца и НДС к вычету у покупателя

нарушается. Если исходить из того, что в рассматриваемом примере в сумму стоимости основных средств 3,5 млн. руб. (в том числе НДС 18 %) уже заложены именно проценты по умолчанию (тогда это модифицированный вариант беспроцентной рассрочки), которые, как было аргументировано ранее, не должны облагаться НДС, то возникнут следующие взаимосвязанные странности:

1) НДС выделить в сумме процентов будет нельзя и, соответственно, к возмещению его отнести не получится;

2) НДС к уплате у продавца будет больше, чем НДС к вычету у покупателя.

Рассмотрим, как это отразится на налоговых издержках по НДС у покупателя в данном случае (таблица 1.9).

Таблица 1.9 – Налоговый аспект (НДС) модели учета основных средств – модифицированный вариант беспроцентной рассрочки

Модели учета основных средств	НДС начисленный, руб.	НДС к вычету, руб.
IV. Объект учета – основное средство, приобретаемое на условиях модифицированной беспроцентной рассрочки (проценты в договоре не оговорены)	370 762,7	370 762,7

Далее сравним налоговые издержки по НДС с издержками предыдущих вариантов (таблица 1.10).

Таблица 1.10 – Сравнение налоговых издержек по НДС при различных моделях учета основных средств

Модели учета основных средств	НДС начисленный, руб.	НДС к вычету, руб.
Классические варианты: I, II, III	533 898,31	533 898,31
IV. Модифицированный вариант беспроцентной рассрочки	370 762,70	370 762,70
Потери на НДС IV варианта по сравнению с вариантами I, II, III	163 135,60	163 135,60

Как видно по таблице 1.10, в случае распространенного понимания модифицированного варианта учета беспроцентной рассрочки мы имеем потери на возмещении НДС в сумме 163 135,60 рублей.

Подводя итоги проведенного исследования, акцентируем еще раз внимание на главных результатах;

1) идентифицировано разнообразие ситуаций с отсрочкой (рассрочкой) платежа, предполагающих разные модели учета основных средств по МСФО:

а) приобретение квалифицируемого актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа;
б) коммерческий кредит, когда в договоре оговариваются проценты за отсрочку (рассрочку);

в) беспроцентная отсрочка (рассрочка) платежа, когда в договоре проценты не оговорены;

2) обособлен модифицированный вариант беспроцентной отсрочки (рассрочки) платежа, при котором:

а) невозможно выделение НДС в сумме процентов и, соответственно, его отнесение к возмещению;

б) НДС к уплате у продавца будет больше, чем НДС к вычету у покупателя;

3) проведен анализ особенностей применения положений МСФО, регулирующих оценку основных средств при отсрочке (рассрочке) платежа, в российской практике, по результатам которого установлена возможность применения всех трех выделенных моделей учета основных средств при условии правильного составления учетной политики;

4) рассмотрен налоговый аспект в части НДС применительно к разным моделям учета основных средств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа. Общие налоговые издержки по НДС во всех трех идентифицированных случаях одинаковы, разница только в том, что в случае беспроцентной рассрочки НДС возмещается частями. Модифицированный вариант учета беспроцентной рассрочки в распространенном понимании предполагает потери на возмещении НДС.

1.2 Учетные проблемы и анализ практики оценки и признания неопределенных налоговых позиций

На данном этапе необходимо обратить внимание на то, что при сближении бухгалтерского и налогового учета возникают неопределенные налоговые позиции или налоговые риски.

На практике не существует стандарта, регулирующего данные понятия, поэтому возникает вопрос их идентификации, оценки и учета в системе бухгалтерского учета.

Неопределенные налоговые позиции или налоговые риски упоминаются в практических руководствах к применению МСФО таких аудиторских компаний, как Ernst&Young, PwC и KPMG:

1) неопределенные налоговые позиции – это термин, который широко используется для обозначения статьи, налоговый учет которой неясен или является вопросом неразрешенного спора между отчитывающейся организацией и соответствующим налоговым органом. Они, как правило, возникают в случаях, когда существует неопределенность в отношении требований закона, его применения к конкретной операции либо при сочетании обоих факторов [с. 612, 21];

2) налоговые риски, как правило, относятся к ситуации, когда предприятие занимает в отношении налога на прибыль позицию, которая: может быть оспорена налоговыми органами; и может привести к: дополнительным налогам; к штрафам или процентам; к изменению налоговой базы активов или обязательств; или к изменению суммы имеющихся налоговых убытков, перенесенных на будущее, которое могло бы уменьшить отложенный налоговый актив или увеличить отложенное налоговое обязательство [с. 1100, 20];

3) налоговая позиция организации может быть неопределенной. Например, когда порядок налогообложения какой-либо статьи расходов или структурированная операция могут быть оспорены налоговыми органами [с. 1056, 22];

4) неопределенная налоговая трактовка – это налоговая трактовка, применительно к которой отсутствует ясность в отношении того, согласится ли соответствующий налоговый орган с такой налоговой трактовкой согласно налоговому законодательству. Например, решение организации не представлять декларацию по налогу на прибыль в данной налоговой юрисдикции или не включать определенные доходы в расчет налогооблагаемой прибыли, является неопределенной налоговой трактовкой, если допустимость такого решения согласно налоговому законодательству неясна [16].

Таким образом, при идентификации неопределенных налоговых позиций следует рассматривать критерии: (1) порядок налогообложения статьи неясен и впоследствии может быть оспорен налоговым органом, (2) существует вероятность возникновения дополнительных налогов, связанных с налогообложением данной статьи.

Согласно п. 11 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 23 «Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль» устанавливается два способа оценки неопределенных налоговых позиций [16]:

1) метод наиболее вероятной суммы – в наиболее вероятной сумме из диапазона возможных результатов. Метод наиболее вероятной суммы может с большей точностью предсказать результат разрешения неопределенности, возможные результаты являются бинарными или сконцентрированы вокруг одной величины;

2) метод ожидаемой стоимости – в сумме произведений возможных значений диапазона результатов и их вероятности. Метод ожидаемой стоимости может с большей точностью предсказать результат разрешения неопределенности, если существует диапазон возможных результатов, которые не являются бинарными и не сконцентрированы вокруг одной величины.

При этом организации необходимо самостоятельно решить, какой из методов позволит предоставить наиболее достоверную оценку, учитывая тот факт, что согласно п. 6 IFRIC 23 некоторые неопределенные налоговые позиции будет целесообразнее объединить в группы, а не учитывать по отдельности.

По вопросу учета и раскрытия в отчетности неопределенных налоговых позиций существует несколько точек зрения:

1) Компания PwC считает, что неуплаченная сумма налога учитывается в соответствии с IAS 12 «Налоги на прибыль» на счете 68, а пени и штрафы в зависимости от положений учетной политики учитываются согласно IAS 12 «Налоги на прибыль» на счете 68, либо согласно IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» на счете 96 [23]. Аналогичной точки зрения придерживается КПМГ [20, 21].

2) Генеральный директор ООО «ТИЛЬДА – Аудит» Гайдаров К.А. считает, что неуплаченная сумма налога, связанные с ним пени и штрафы, учитываются в соответствии с IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» на счете 96, но только в том случае, если данные суммы были выявлены после отчетной даты [26].

Проведем поэтапный анализ положений МСФО и ПБУ по вопросам учета неуплаченных сумм налогов (сэкономленных за счет применения авторской модификации договора купли-продажи), связанных с ними штрафов и пени.

Во-первых, согласно п. 6 и п. 7 Разъяснение КРМФО (IFRIC) 23 «Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль» гласят, что организация должна решить, какой из подходов учета неопределенных налоговых трактовок (по отдельности или несколько вместе) позволит с большей точностью разрешить результат неопределенности. В соответствии с п. 3 Разъяснение КРМФО (IFRIC) 23 (с) «неопределенная налоговая трактовка» – это налоговая трактовка, применительно к которой отсутствует ясность в отношении того, согласится ли соответствующий налоговый орган с такой налоговой трактовкой согласно налоговому законодательству.

Размытое определение неопределенной налоговой трактовки дает основание считать, что все выше отмеченное в этих разъяснениях может иметь отношение к налогу на прибыль, и к штрафам, и к пени.

В нашем случае вместе, так как оценка штрафов и пени находится в тесной взаимосвязи с величиной неуплаченного налога.

Далее согласно п. 11 IFRIC 23 организация обязана отразить влияние неопределенности на налогооблагаемую прибыль в случае, если отсутствует высокая вероятность принятия налоговым органом неопределенной налоговой трактовки, а также оценить неопределенность либо методом наиболее вероятной суммы, либо методом ожидаемой стоимости. В нашем случае более точным способом можно считать первый метод, так как имеется достаточно точная информация для расчета неопределенности.

На этих основаниях, согласно IFRIC 23, в описанном нами случае организация вправе отразить налоговую неопределенность с сопутствующими суммами штрафов и пени в совокупности.

В отношении других налогов международные стандарты и разъяснения не дают комментариев.

Во-вторых, согласно п. 1 и п. 2 IAS 12 «Налоги на прибыль» настоящий стандарт должен применяться при учете налогов на прибыль, включая национальные и зарубежные, взимаемые с налогооблагаемых прибылей [12]. При этом, хотя п. 80 (h) данного стандарта возможно трактовать как относящийся к учету штрафов и пени, возникших вследствие ошибочного учета сумм налога, штрафы и пени в нашем случае имеют иной характер (так как являются следствием иной трактовки нормативно – правовых актов), поэтому их учет под действие IAS 12 не попадает.

Также необходимо учитывать, что IAS 12 используется для учета обязательств по текущему налогу на прибыль, т.е. сумм налогов, уплачиваемых с налогооблагаемой прибыли (п. 5 и п. 12 IAS 12). В соответствии же со ст. 270 п. 2 НК РФ штрафы и пени не учитываются при определении налоговой базы, т.е. налогооблагаемой прибыли [3].

Кроме того, в исследуемых случаях присутствует неопределенность в отношении налога на добавленную стоимость и налога на имущество (в случае основных

средств), которые тесно связаны (1) со статьями баланса и расходов, (2) с налогом на прибыль в вопросе исчисления амортизации и/или остаточной стоимости имущества, и принятия к вычету НДС.

Отсюда следует, что организация должна отражать сумму неопределенности как текущий налог на прибыль (п. 12 IAS 12) отдельно от сумм штрафов и пени, что противоречит IFRIC 23, либо – в общей сумме с штрафами и пени, что противоречит НК РФ.

В-третьих, рассмотрим соответствие возможных потерь по причине налоговых рисков у покупателя и у продавца критериям признания оценочного обязательства согласно п. 14 IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [15]:

1) у организации есть существующая обязанность, возникшая в результате какого-либо прошлого события. В результате приобретения оборудования организация обязывается уплачивать налог на имущество, а также учитывать амортизацию в целях налогообложения;

2) представляется вероятным, что для ее урегулирования потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды. Для погашения задолженности организация обязана будет передать денежные средства;

3) возможно провести надежную расчетную оценку величины обязательства. Произвести надежную оценку предполагаемых потерь – осуществимо.

Таким образом, учет сумм неопределенности, штрафов и пени возможен в соответствии с IAS 37.

Далее, согласно п. 1 (с) и п. 5 (b) IAS 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» действие настоящего стандарта не распространяется на те оценочные обязательства, на которые распространяется действие иного стандарта, что соответствует данной ситуации.

Также, согласно п. 45 – 47 IAS 37 и п. 20 ПБУ 8/2010, следует учитывать влияние временной стоимости денег, так как в описанном случае влияние временного фактора существенно. В расчет ставки дисконтирования необходимо включить

текущие рыночные оценки временной стоимости денег и рисков, характерных для данного конкретного обязательства, согласно п. 47 IAS 37 и п. 20 (а) ПБУ 8/2010.

Подводя итоги анализа можно сказать, что, так как отдельный учет неуплаченного налога, штрафов и пени невозможен согласно IFRIC 23, IAS 12 не регулирует их совокупный учет, организация обязана раскрывать данные суммы согласно правилам установленным стандартом IAS 37 и ПБУ 8/2010. Это же подтверждает ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», согласно которому, в случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ, используя последовательно следующие документы: а) международные стандарты финансовой отчетности; б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам; в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

Следовательно, применяя приведенное суждение, в конце отчетного периода, при применении новых методик, организации необходимо будет создавать резерв на суммы неопределенных налоговых позиций за счет прибыли после налогообложения (таблица 1.11).

Таблица 1.11 – Учет резерва по суммам неуплаченного налога, связанных с ним штрафов и пени

Дата	Хозяйственная операция	Проводка
31.12.XXXX	Отражен резерв на величину неуплаченного налога, штрафов и пени	Д99 К96 – Сумма неопределенной налоговой позиции

Следует учитывать, что сумма неопределенной налоговой позиции будет включать в себя:

- 1) неуплаченную сумму налога на прибыль;

2) неуплаченную сумму налога на имущество (в случае приобретения основных средств);

3) штрафы и пени, исчисленные с суммы неуплаченных налогов.

Возможен еще один вариант отражения неопределенных налоговых позиций – отражение их «за балансом» в примечаниях к финансовой отчетности, за исключением тех случаев, когда уплата по обязательству маловероятна.

Понятие «условное обязательство» используется применительно к обязательствам, которые не отвечают соответствующим критериям признания.

В соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные активы и условные обязательства», условное обязательство – это:

1) возможное обязательство, которое возникает в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено тем, произойдут или нет неопределенные будущие события;

2) настоящее обязательство, возникающее в результате прошлых событий, но не отраженное в бухгалтерском учете в связи с тем, что:

а) маловероятно, что потребуется уплатить по обязательству; или

б) величина обязательства не может быть определена.

Аналогичные положения содержатся в ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Квалификация неопределенных налоговых позиций как условные обязательства позволит еще более улучшить качество финансовой отчетности, что направлено на повышение инвестиционной привлекательности и кредитоспособности предприятия. И при этом, достигнутая налоговая экономия не будет рассматриваться как уклонение от налогов, так как присутствие и оценка налоговых рисков, возникающих по причине отсутствия судебной практики, будут раскрыты в примечаниях к финансовой отчетности.

Таким образом, в зависимости от профессионального суждения бухгалтера сумма неопределенной налоговой позиции может отражаться в качестве или оценочного обязательства, или условного обязательства.

Выводы по первому разделу

1) модели учета основных средств по МСФО могут основываться на следующих вариантах сделки купли-продажи:

а) приобретение квалифицируемого актива с отсрочкой (рассрочкой) платежа;
б) коммерческий кредит, когда в договоре оговариваются проценты за отсрочку (рассрочку);

в) беспроцентная отсрочка (рассрочка) платежа, когда в договоре проценты не оговорены;

г) модифицированный вариант беспроцентной отсрочки (рассрочки) платежа, при котором:

– невозможно выделение НДС в сумме процентов и, соответственно, его отнесение к возмещению;

– НДС к уплате у продавца будет больше, чем НДС к вычету у покупателя;

2) общие налоговые издержки по НДС во всех трех идентифицированных случаях одинаковы, разница только в том, что в случае беспроцентной рассрочки НДС возмещается частями. Модифицированный вариант учета беспроцентной рассрочки в распространенном понимании предполагает потери на возмещении НДС;

3) сближение бухгалтерского и налогового учета у покупателя и продавца в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО предполагает наличие неопределенных налоговых позиций (налоговых рисков), которые в зависимости от профессионального суждения бухгалтера могут быть отражены или как оценочные обязательства, или как условные обязательства.

2 НАЛОГОВЫЙ И ФИНАНСОВЫЙ АСПЕКТЫ СИСТЕМЫ МОДЕЛИРОВАНИЯ СБЛИЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО В УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА У ПОКУПАТЕЛЯ

2.1 Моделирование сближения бухгалтерского и налогового учета в ситуации купли-продажи основных средств

Возможность сближения бухгалтерского и налогового учета в ситуации купли-продажи основных средств видится в формулировании нестандартных условий договора. Ключевые моменты условий договора могут быть обозначены следующим образом:

1) в договоре помимо будущей цены сделки должна быть указана текущая цена сделки для того, чтобы ее можно было использовать в первичных документах и признавать балансовой и налоговой стоимостью актива, обязательства и капитала, а разницу между будущей и текущей стоимостью признавать платой за отсрочку (рассрочку);

2) в договоре должна быть указана ставка дисконтирования;

3) на основании будущей цены сделки и ставки дисконтирования должен быть представлен расчет ставки процента;

4) ставок процентов должно быть несколько. Их количество зависит от количества пересчетов справедливой стоимости;

5) пересчет справедливой стоимости активов, обязательств и капитала по периодам предполагает необходимость фиксирования в договоре варианта учетной политики одного из двух: (1) пересчет производится при наступлении даты платежа, (2) пересчет производится на конец отчетного периода по причине изменения стоимости денег во времени;

б) расчет ставок процентов предполагает поэтапный расчет разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью и ее уменьшения, и в последствии сопоставление сумм с ценой сделки.

При соблюдении этих требований процентный расход может пониматься как проценты, о которых речь идет в Налоговом кодексе (ст. 269). Такой подход позволит максимально сблизить бухгалтерский и налоговый учет и извлечь максимум экономической выгоды из сделок с отсрочкой (рассрочкой) платежа как для покупателя, так и для продавца.

Рассмотрим, каким образом будет проведено моделирование на следующем примере, 01.01.2017 предприятие приобретает оборудование. Цена основного средства 1 200 000 рублей, в том числе НДС (себестоимость – 700 000 рублей). Согласно условиям рассрочки, платежи поступают следующим образом первый платеж (30 %) в начале второго года (01.01.2018), второй платеж (70 %) – в начале третьего года (01.01.2019). Ставку дисконтирования примем равной 30 %, включая безрисковую ставку и премии за риски. Срок полезного использования – 10 лет, метод амортизации (в бухгалтерском и налоговом учете) – линейный.

В соответствии с параграфом 1.1 бухгалтерский и налоговый учет данного факта хозяйственной жизни (при использовании первого варианта учетной политики – пересчет при наступлении даты оплаты) имел бы следующий вид (таблица 2.1).

Таблица 2.1 – Бухгалтерский (по МСФО) и налоговый учет у покупателя на основе традиционного формата договора купли-продажи (1 вариант учетной политики)

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2017	Получено оборудование (монтаж не требуется):	–	–	–	–
	Отражена стоимость без НДС	Д08 К60	591 715,98	Д08 К60	1 000 000,00
	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования	Д19 К60	118 343,20	Д19 К60	200 000,00

Окончание таблицы 2.1

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2017	Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	Д91 К96	408 284,02	–	–
	Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования	Д19 К96	81 656,80	–	–
	Отражен отложенный налоговый актив	Д09 К68	81 656,80	–	–
01.01.2017	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	Д68 К19	118 343,20	Д68 К19	200 000,00
01.01.2017	Введено оборудование в эксплуатацию	Д01 К08	591 715,98	Д01 К08	1 000 000,00
28.12.2017	Начислена годовая амортизации оборудования	Д20 К02	59 171,60	Д20 К02	100 000,00
28.12.2017	Частично погашен отложенный налоговый актив	Д68 К09	8 165,68	–	–
01.01.2018	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику	Д96 К60	146 982,25	–	–
01.01.2018	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	Д01 К91	122 485,21	–	–
01.01.2018	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	Д68 К19	24 497,04	–	–
01.01.2018	Частично погашен отложенный налоговый актив	Д68 К09	24 497,04	–	–
01.01.2018	Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования	Д91 К02	13 609,47	–	–
01.01.2018	Отражен отложенный налоговый актив	Д09 К68	2 721,89	–	–

Аналогично представим в таблице 2.2 бухгалтерский и налоговый учет у покупателя при втором варианте учетной политики (пересчет по причине изменения стоимости денег во времени).

Таблицы 2.2 – Бухгалтерский (по МСФО) и налоговый учет у покупателя на основе традиционного формата договора купли-продажи (2 вариант учетной политики)

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2017	Получено оборудование:	–	–	–	–
	Отражена стоимость без НДС	Д08 К60	591 715,98	Д08 К60	1 000 000,00
	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования	Д19 К60	118 343,20	Д19 К60	200 000,00
	Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	Д91 К96	408 284,02	–	–
	Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования	Д19 К96	81 656,80	–	–
	Отражен отложенный налоговый актив	Д09 К68	81 656,80	–	–
01.01.2017	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	Д68 К19	118 343,20	Д68 К19	200 000,00
01.01.2017	Введено оборудование в эксплуатацию	Д01 К08	591 715,98	Д01 К08	1 000 000,00
28.12.2017	Начислена годовая амортизации	Д20 К02	59 171,60	Д20 К02	100 000,00
28.12.2017	Частично погашен отложенный налоговый актив	Д68 К09	8 165,68	–	–
31.12.2017	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику	Д96 К60	213 017,75	–	–
31.12.2017	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	Д01 К91	177 514,79	–	–

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
31.12.2017	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	Д68 К19	35 502,96	–	–
31.12.2017	Частично погашен отложенный налоговый актив	Д68 К09	35 502,96	–	–
31.12.2017	Отражено увеличение начисленной амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости оборудования	Д91 К02	19 723,87	–	–
31.12.2017	Отражен отложенный налоговый актив	Д09 К68	3 944,77	–	–

В соответствии с указанными ранее ключевыми моментами договора можно представить возможную форму специальных условий отсрочки (рассрочки) купли-продажи оборудования (таблица 2.3).

Таблица 2.3 – Типовая форма специальных условий договора

Стороны договора настоящими пунктами утверждают:		
1.	будущую цену сделки (включая НДС) принять равной:	1 200 000,00 рублей
2.	текущую цену сделки (включая НДС) принять равной:	710 059,17 рублей
3.	ставку дисконтирования принять равной:	30 %
4.	расчет ставок процента (представлен в приложении к договору) произведен в соответствии с формулами, представленными ниже:	
4.1.	в случае пересчета стоимости оборудования при наступлении даты оплаты:	_____

4.2.	в случае пересчета стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени:	_____

Тогда, на основании данной формы договора последующий учет будет проводиться в следующем виде (таблица 2.4).

Таблица 2.4 – Бухгалтерский (по МСФО) и налоговый учет у покупателя на основе модифицированного договора купли-продажи (1 вариант учетной политики)

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2017	Получено оборудование (монтаж не требуется):	–	–	–	–
	Отражена стоимость без НДС	Д08 К60	591 715,98	Д08 К60	591 715,98
	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования	Д19 К60	118 343,20	Д19 К60	118 343,20
01.01.2017	Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	Д91 К96	408 284,02	Д91 К96	408 284,02
	Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования	Д19 К96	81 656,80	Д19 К96	81 656,80
01.01.2017	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	Д68 К19	118 343,20	Д68 К19	118 343,20
01.01.2017	Введено оборудование в эксплуатацию	Д01 К08	591 715,98	Д01 К08	591 715,98
28.12.2017	Начислена годовая амортизации оборудования	Д20 К02	59 171,60	Д20 К02	59 171,60
01.01.2018	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	Д01 К91	122 485,21	Д01 К91	122 485,21
01.01.2018	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику	Д96 К60	146 982,25	Д96 К60	146 982,25

Аналогично учет проводится при втором варианте учетной политике (таблицы 2.5).

Таблица 2.5 – Бухгалтерский (по МСФО) и налоговый учет у покупателя
на основе модифицированного договора купли-продажи
(2 вариант учетной политики)

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2017	Получено оборудование (монтаж не требуется):	–	–	–	–
	Отражена стоимость без НДС	Д08 К60	591 715,98	Д08 К60	591 715,98
	Отражен НДС, исчисленный со справедливой стоимости оборудования	Д19 К60	118 343,20	Д19 К60	118 343,20
01.01.2017	Отражена разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью оборудования без НДС	Д91 К96	408 284,02	Д91 К96	408 284,02
	Отражен НДС, исчисленный с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью оборудования	Д19 К96	81 656,80	Д19 К96	81 656,80
01.01.2017	Принят к вычету НДС по приобретенному оборудованию	Д68 К19	118 343,20	Д68 К19	118 343,20
01.01.2017	Введено оборудование в эксплуатацию	Д01 К08	591 715,98	Д01 К08	591 715,98
28.12.2017	Начислена годовая амортизации оборудования	Д20 К02	59 171,60	Д20 К02	59 171,60
31.12.2017	Отражено увеличение справедливой стоимости оборудования в связи с наступлением даты оплаты поставщику	Д01 К91	177 514,79	Д01 К91	177 514,79
31.12.2017	Отражено увеличение кредиторской задолженности поставщику	Д96 К60	213 017,75	Д96 К60	213 017,75

Таким образом, мы наблюдаем, что инструментом для сближения двух систем учета может служить модификация условий договора.

Однако, надо заметить, что достоинства предложенной модели не исключают полностью налоговые риски и у покупателя, и у продавца главным образом пото-

му, что нет судебной практики по рассмотрению договоров в предложенном формате. Выявление данных рисков и их расчет представлен в параграфе 2.2.

2.2 Факторный анализ изменения налоговых рисков у покупателя на основе модифицированного договора купли-продажи основных средств

Сближение бухгалтерского и налогового учета по предложенной авторской модели на примере, представленном в параграфе 2.1, предполагает появление следующих налоговых рисков у покупателя.

1) Риск потери вычета по НДС обусловлен необходимостью указания в договоре двух цен сделки: текущей и будущей. В учете мы отражаем НДС входящий, исходя из будущей стоимости, и, несмотря на то, что в приложении к договору мы рассчитываем ставки процентов, эту разницу между ценой сделки и справедливой стоимостью мы признаем как процентный расход. То есть мы ставим знак равенства между процентным расходом и процентами, но при этом с этой суммы мы исчисляем НДС (справочно: судебная практика свидетельствует, что проценты по коммерческому кредиту НДС не облагаются [50]).

Основой для защиты такого хитрого механизма может являться тот факт, что с этой разницы продавец платит НДС, поэтому и покупатель вправе относить НДС на возмещение. В качестве подтверждения такого права покупателем лучше запросить у продавца бухгалтерскую справку об уплате НДС по сделке с полной будущей цены сделки.

Несмотря на возможный механизм защиты, представим модель возможных потерь у покупателя вследствие риска потери вычета по НДС. Первая часть модели представлена в виде формулы 2.1.

$$, \quad (2.1)$$

где $P_{\text{НДСвычет}}$ – потеря вычета по НДС, рубли;

$БЦ_c$ – будущая цена сделки (без НДС), рубли;

СС – справедливая стоимость основного средства (без НДС), рубли;

С_{НДС} – расчетная ставка НДС, %.

Ровно в такой же сумме возможен возврат НДС к покупателю.

Если будет не признан вычет по НДС, тогда балансовая стоимость актива увеличится на эту сумму и впоследствии будет получена экономия по налогу на прибыль. На примере основных средств экономии по налогу на прибыль будет получена вследствие увеличения их балансовой стоимости и таким образом амортизации (формула 2.2).

$$\frac{C_{\text{НДС}} \cdot C_{\text{НП}} \cdot C_{\text{СПИ}}}{100} \cdot C_{\text{СС}}, \quad (2.2)$$

где Э_{НДС} – экономия за счет уменьшения сумм НДС к вычету, рубли;

СПИ – срок полезного использования основного средства, года;

С_{НП} – ставка налога на прибыль, %.

Общая модель возможных потерь по рассматриваемому виду налогового риска у покупателя будет выглядеть следующим образом (формула 2.3):

$$\frac{C_{\text{НДС}} \cdot C_{\text{НП}} \cdot C_{\text{СПИ}}}{100} \cdot C_{\text{СС}}, \quad (2.3)$$

где О_{Р_{НДС}} – общий риск потерь по НДС, рубли.

2) Риск увеличения платежей по налогу на прибыль обусловлен постановкой знака равенства между процентным расходом и процентами, которые ограничиваются Налоговым кодексом, но относятся на уменьшение прибыли. При этом данный риск может быть уменьшен в том случае, если по договору процентные ставки приняты в величине ниже минимального значения, установленного ст. 269.

Модель возможных потерь по причине данного налогового риска у покупателя представлена формулой 2.4.

$$, \quad (2.4)$$

где $R_{\text{ПР}}$ – риск по налогу на прибыль, связанный с процентами, рубли;

– максимальное значение ставки процента, принимаемое к учету в соответствии с п. 1.2 ст. 269 НК РФ, %.

– ставка процента, значение которой выше , %;

– минимальное значение ставки процента, принимаемое к учету в соответствии с п. 1.2 ст. 269 НК РФ, %;

– ставка процента, значение которой ниже , %.

3. Также следует учитывать, что методики учета, отличные от используемых в ФНС, несут в себе риски увеличения потерь, по причине начисления штрафов и пени по неуплаченной величине налога.

Рассмотрим величину неуплаченного налога на прибыль, исходя из допущения, что величины расходятся, вследствие разного учета конкретного ФХЖ (формула 2.5):

$$, \quad (2.5)$$

где $\Delta N_{\text{ПР}}$ – неуплаченный налог на прибыль, рубли.

Представим величину налога на прибыль как произведение налоговой ставки на разницу между выручкой и себестоимостью продукции, при этом величина выручки в налоговом учете предприятия также будет уменьшаться на величину процентных расходов и сумм пересчетов, которые возникают в данном отчетном периоде (формула 2.6).

$$(2.6)$$

где V_r – выручка, рубли;

$CC_{\text{ФНС}}$ – себестоимость продукции по данным ФНС, рубли;

$CC_{\text{НУ}}$ – себестоимость продукции по данным налогового учета, рубли;

$P_{\%}$ – процентные расходы, рубли;

ПрД – прочие доходы (увеличение справедливой стоимости основных средств), рубли;

ПрР – прочие расходы (увеличение сумм амортизации в связи с увеличением справедливой стоимости основных средств), рубли.

Так как, исходя из допущения, что различие идет по учету основных средств, себестоимости будут отличаться на величину амортизации, приобретенного оборудования. При этом следует учитывать, что при использовании первого способа учета, пересчета справедливой стоимости основных средств не возникает (формулы 2.7 и 2.8).

$$\text{---} \quad \text{---} \quad , \quad (2.7)$$

$$\text{---} \quad \text{---} \quad \text{---} \quad , \quad (2.8)$$

Далее выразим справедливую стоимость оборудования через разность между будущей ценой сделки без НДС и величиной сформированного резерва (формулы 2.9 и 2.10).

$$\text{---} \quad \text{---} \quad , \quad (2.9)$$

$$\text{---} \quad \text{---} \quad \text{---} \quad , \quad (2.10)$$

В результате преобразования формул 2.11 и 2.12 получим:

$$\text{---} , \quad (2.11)$$

$$\text{---} \quad \text{---} , \quad (2.12)$$

Таким образом, общая величина неуплаченного налога на прибыль будет определяться по формулам 2.13 и 2.14.

$$\text{---} , \quad (2.13)$$

$$\text{---} \quad \text{---} , \quad (2.14)$$

Применив формулы 2.13 и 2.14 на нашем примере, получим следующие величины неуплаченного налога на прибыль:

$$\text{---} \quad \text{---}$$

Далее в соответствии с п. 19 и п. 20 ст.2 Федерального закона "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации" от 03.08.2018 №302–ФЗ от 01.01.2019 из объектов налогообложения налога на имущество исключается категория движимого имущества[5]. Таким образом, нет необходимости учитывать риск по данному налогу.

Расчет штрафов по налогам будет производиться в соответствии с п. 1 ст.122 НК РФ [2] по формуле 2.15.

$$, \quad (2.15)$$

$$\frac{P_1}{1 + r} - \frac{P_2}{1 + r} = \frac{P_1 - P_2}{1 + r} \quad (2.20)$$

Тогда модели возможных потерь по причине налоговых рисков у покупателя будут выглядеть следующим образом (формулы 2.21 и 2.22):

$$P_1 - \frac{P_1}{1 + r} = \frac{P_1 r}{1 + r}, \quad (2.21)$$

$$P_2 - \frac{P_2}{1 + r} = \frac{P_2 r}{1 + r}, \quad (2.22)$$

где P_1 – возможные потери по причине налоговых рисков при применении первого варианта учета, рубли;

P_2 – возможные потери по причине налоговых рисков при применении первого варианта учета, рубли.

В целях проведения факторного анализа в параграфе 2.3 выразим справедливую стоимость в формулах 2.21 и 2.22 через будущую цену сделки и ставку дисконтирования, а будущую цену сделки с НДС через будущую цену сделки без НДС и ставку налога (формулы 2.23 и 2.24).

$$\begin{aligned}
 & \frac{P_1}{1+R} + \frac{P_2}{(1+R)^2} + \dots + \frac{P_n}{(1+R)^n} + \frac{P_{n+1}}{(1+R)^{n+1}} + \dots \\
 & \frac{P_1}{1+R} + \frac{P_2}{(1+R)^2} + \dots + \frac{P_n}{(1+R)^n} + \frac{P_{n+1}}{(1+R)^{n+1}} + \dots
 \end{aligned}
 \tag{2.23}$$

$$\begin{aligned}
 & \frac{P_1}{1+R} + \frac{P_2}{(1+R)^2} + \dots + \frac{P_n}{(1+R)^n} + \frac{P_{n+1}}{(1+R)^{n+1}} + \dots \\
 & \frac{P_1}{1+R} + \frac{P_2}{(1+R)^2} + \dots + \frac{P_n}{(1+R)^n} + \frac{P_{n+1}}{(1+R)^{n+1}} + \dots
 \end{aligned}
 \tag{2.24}$$

где R – ставка дисконтирования, принятая в соответствии с договором, %.

Таким образом, возможные потери по причине налоговых рисков у покупателя будут составлять следующую величину:

$$\begin{aligned}
 & \frac{P_1}{1+R} + \frac{P_2}{(1+R)^2} + \dots + \frac{P_n}{(1+R)^n} + \frac{P_{n+1}}{(1+R)^{n+1}} + \dots \\
 & \frac{P_1}{1+R} + \frac{P_2}{(1+R)^2} + \dots + \frac{P_n}{(1+R)^n} + \frac{P_{n+1}}{(1+R)^{n+1}} + \dots
 \end{aligned}$$

Подсчитанные возможные потери в связи с налоговыми рисками у покупателя будут относиться к неопределенным налоговым позициям, так как отвечают критериям, представленным в параграфе 1.3.

Применяя выведенное в параграфе 1.3 суждение об учете неопределенных налоговых позиций на нашем примере, в конце отчетного периода и продавцу, и покупателю необходимо будет создать резерв за счет прибыли после налогообложения (таблица 2.6).

Таблица 2.6 – Учет резерва по суммам неопределенных налоговых позиций

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет	
		Проводка	Сумма, руб.
Учет у покупателя (1 способ)			
28.12.2017	Отражен резерв на величину неуплаченного налога, штрафов и пени	Д99 К96	262 519,53
Учет у покупателя (2 способ)			
28.12.2017	Отражен резерв на величину неуплаченного налога, штрафов и пени	Д99 К96	232 854,83

Таким образом, наглядно представлен налоговой аспект применения модифицированного договора со стороны покупателя.

Далее проведем факторный анализ дифференциальным методом потерь у покупателя и продавца для выявления параметров, оказывающих наибольшее влияние на величину формирующегося обязательства. Для этого, во-первых, определим чувствительность общей величины потерь к изменению параметров с помощью коэффициентов эластичности.

К таким параметрам отнесем те, которые могут быть изменены сторонами сделки:

- 1) будущую цену сделки (БЦс);
- 2) ставку дисконтирования (R);
- 3) срок полезного использования (СПИ);

Вследствие статичности и постоянства таких параметров, как: ставка НДС, ставка налога на прибыль, ставка рефинансирования ЦБ РФ и т.д., – было решено, не рассматривать чувствительность общей модели потерь к данным параметрам.

Определение чувствительности общей модели потерь к процентам, определяемых договором, также можно исключить, так как расчет процентов строится на индивидуальных условиях сделки, и определить коэффициенты эластичности по данным параметрам не представляется осуществимым.

Коэффициент эластичности возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по будущей цене сделки представлен в формуле 2.25.

$$\text{---}, \quad (2.25)$$

где --- – коэффициент эластичности возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по будущей цене;

--- – частная производная возможных потерь по будущей цене сделки.

Аналогичным образом представим коэффициенты эластичности возможных потерь покупателя по справедливой стоимости основного средства (формула 2.26) и по сроку полезного использования (формула 2.27).

$$\text{---}, \quad (2.26)$$

$$\text{---}, \quad (2.27)$$

где --- – коэффициент эластичности возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по ставке дисконтирования;

--- – коэффициент эластичности возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по сроку полезного использования оборудования;

--- – частная производная возможных потерь по ставке дисконтирования;

--- – частная производная возможных потерь по сроку полезного использования.

Рассмотрим формулы частных производных возможных потерь по всем параметрам в зависимости от варианта учета (формулы 2.28 – 2.33).

$$\frac{\partial V}{\partial P} = \frac{\partial V}{\partial P} + \frac{\partial V}{\partial P} \cdot \frac{\partial P}{\partial P}, \quad (2.28)$$

$$\frac{\partial V}{\partial P} = \frac{\partial V}{\partial P} + \frac{\partial V}{\partial P} \cdot \frac{\partial P}{\partial P}, \quad (2.29)$$

$$\frac{\partial V}{\partial P} = \frac{\partial V}{\partial P} + \frac{\partial V}{\partial P} \cdot \frac{\partial P}{\partial P}, \quad (2.30)$$

$$\frac{\partial V}{\partial P} = \frac{\partial V}{\partial P} + \frac{\partial V}{\partial P} \cdot \frac{\partial P}{\partial P}, \quad (2.31)$$

$$\frac{\partial V}{\partial P} = \frac{\partial V}{\partial P} + \frac{\partial V}{\partial P} \cdot \frac{\partial P}{\partial P}, \quad (2.32)$$

$$\frac{\partial V}{\partial P} = \frac{\partial V}{\partial P} + \frac{\partial V}{\partial P} \cdot \frac{\partial P}{\partial P}, \quad (2.33)$$

где $\frac{\partial V}{\partial P}$ – частная производная возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по будущей цене сделки при применении первого варианта учета;

$\frac{\partial V}{\partial P}$ – частная производная возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по будущей цене сделки при применении второго варианта учета;

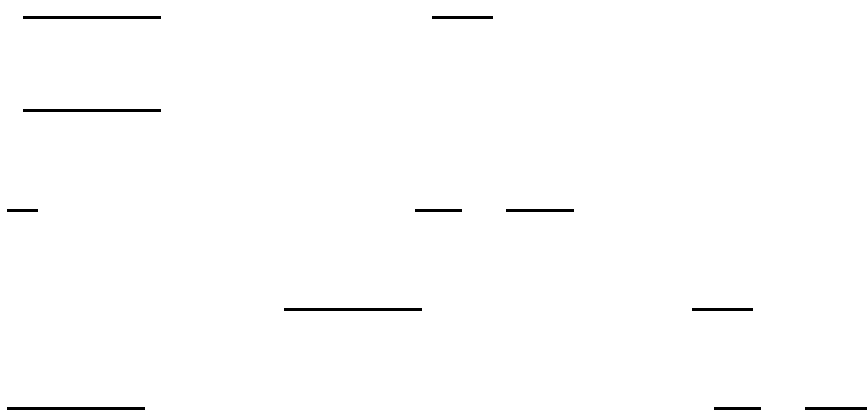
– частная производная возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по ставке дисконтирования при применении первого варианта учета;

– частная производная возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по ставке дисконтирования оборудования при применении второго варианта учета;

– частная производная возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по сроку полезного использования оборудования при применении первого варианта учета;

– частная производная возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по сроку полезного использования оборудования при применении второго варианта учета.

Используя формулы 2.28 – 2.33, рассчитаем частные производные по заданным в параграфе 2.1 условиям.



Далее проведем разложение факторной модели в ряд Тейлора и рассмотрим степень влияния частных показателей на общую модель возможных потерь у покупателя (формула 2.34). Для выявления степени влияния предположим, что на момент заключения договора произошло изменение некоторых параметров.

$$, \tag{2.34}$$

где – возможные потери покупателя по причине налоговых рисков, рассчитанные, исходя из фактических параметров;

– возможные потери покупателя по причине налоговых рисков, рассчитанные, исходя из ожидаемых параметров;

$\Delta БЦ$ – разность между фактическим и ожидаемым значениями будущей цены сделки, рубли;

ΔR – разность между фактическим и ожидаемым значениями ставки дисконтирования, %;

$\Delta СПИ$ – разность между фактическим и ожидаемым значениями срока полезного использования оборудования, лет;

ε – остаток в результате отбрасывания слагаемых.

Тогда степень влияния каждого параметра будет определяться по формуле 2.35.

$$\text{-----}, \quad (2.35)$$

где $СтВ_p$ – степень влияния изменения параметра изменение возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков;

– разность между фактическим и ожидаемым значениями возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков;

Δp – изменение между фактическим и ожидаемым значениями параметра–р.

Остаток в результате отбрасывания слагаемых будет определяться по формуле 2.36.

$$, \quad (2.36)$$

С учетом того, что в факторном анализе отбрасываются некоторые параметры, ожидается, что остаток будет принимать существенную величину. В таком слу-

чае, необходимо будет распределить его величину пропорционально степени влияния каждого параметра (формула 2.37).

$$\text{---}, \quad (2.37)$$

где ε_p – остаток, приходящийся на параметр–р;

– частная производная возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков по параметру–р.

Таким образом, распределив остаток можно будет определить абсолютное изменение результативного показателя за счет параметра–р (формула 2.38).

$$\text{---}, \quad (2.38)$$

где – абсолютное изменение результативного показателя за счет изменения параметра–р.

Степень влияния каждого параметра с учетом корректировки на остаток оценим по формуле 2.39.

$$\text{---}, \quad (2.39)$$

где – степень влияния каждого параметра с учетом корректировки на остаток на общее изменение возможных потерь покупателя по причине налоговых рисков, %.

Для выявления степени влияния параметров на модели возможных потерь предположим, что произошли следующие изменения данных показателей:

- 1) будущая цена сделки уменьшится на 100 тыс. рублей;

2) ставка дисконтирования уменьшится до 25 %;

3) фактический срок полезного использования оборудования уменьшится до 8 лет.

Сначала определим величину остатка по формуле 2.36.

где ε_1 – остаток в результате отбрасывания слагаемых для модели в 1 варианте учета;

ε_2 – остаток в результате отбрасывания слагаемых для модели во 2 варианте учета.

Далее распределим полученные остатки по параметрам по формуле 2.37.

Теперь определим абсолютное изменение результативного показателя потерь по каждому параметру, используя формулу 2.38.

На основании полученных расчетов рассмотрим степень влияния каждого параметра по формуле 2.39.

Таким образом, можно сделать вывод, что наибольшее влияние на возможные потери продавца по причине налоговых рисков будет оказывать будущая цена сделки, как основной параметр, от которого впоследствии проводится расчет рисков.

Ставка дисконтирования оказывает влияние меньшее в сравнении с будущей ценой сделки. Риски, учитываемые при формировании ставки дисконтирования по сделке, находятся в обратной зависимости с возможными потерями покупателя по причине налоговых рисков, т.е. чем выше оцениваются риски по сделке, тем больше величина оцениваемых потерь.

2.3 Факторный анализ зависимости изменения финансовых показателей у покупателя от отложенных налогов

Рассмотрим изменение финансовых показателей с точки зрения нескольких вариантов учета предполагаемых рисков:

1) при приобретении оборудования в рассрочку модифицированный договор не используется (будет рассматриваться влияние отложенных налогов);

2) при приобретении оборудования в рассрочку применяется модифицированный договор, при этом налоговые риски будут учитываться постепенно (в конце каждого года) в качестве краткосрочного оценочного обязательства;

3) при приобретении оборудования в рассрочку применяется модифицированный договор, при этом налоговые риски будут признаны в качестве долгосрочного оценочного обязательства в конце первого года;

4) при приобретении оборудования в рассрочку применяется модифицированный договор, при этом налоговые риски будут рассматриваться в качестве условного обязательства.

Обратимся к примеру, приведенному в параграфе 2.1. В целях моделирования учета добавим следующие условия:

1) на начало действия договора баланс состоит из:

а) денежные средства – 1 200 тыс. рублей;

б) уставный капитал – 1 200 тыс. рублей;

2) каждый отчетный год организация отражает выручку в размере 300 тыс. рублей (дебиторская задолженность в размере 360 тыс. рублей);

- 3) себестоимость отражается в размере амортизации оборудования;
- 4) прочие операции, связанные с осуществлением деятельности отсутствуют.

Проведем сравнение учета при отражении отложенных налогов, краткосрочного и долгосрочного оценочных обязательств на примере основных финансовых показателей.

В качестве основных финансовых показателей выберем следующие:

- 1) экономическая рентабельность, рассчитываемая по формуле 2.40:

$$\text{---}, \quad (2.40)$$

где ЧП – чистая прибыль, рубли;

А – сумма активов, рубли.

- 2) текущая ликвидность, рассчитываемая по формуле 2.41:

$$\text{---}, \quad (2.41)$$

где ТЛ – текущая ликвидность;

ТА – текущие активы, рубли;

ТП – текущие пассивы, рубли.

- 3) коэффициент финансовой устойчивости, рассчитываемый по формуле 2.42:

$$\text{---}, \quad (2.42)$$

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

СК – собственный капитал, рубли;

ЗК – заемный капитал, рубли.

В целях отслеживания влияния особенностей учета изменение финансовых показателей будем рассматривать в разрезе операций, связанных с отражением отложенных налогов и оценочных обязательств

Результаты изменений экономической рентабельности от операций отразим в таблицах 2.7 (учет при пересчете по дате наступления оплаты) и 2.8 (учет при пересчете по причине изменения стоимости денег во времени).

Рассмотрим изменение экономической рентабельности при разных методиках учета за весь период (2017 – 2019 года) в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Сравнение экономической рентабельности у покупателя (1 способ)

№	Операция	МСФО %	МСФО (долгосрочное ОО), %	МСФО (краткосрочное ОО), %	МСФО (условное обязательство) %
1	Приобретение оборудования по справедливой стоимости	-20,50	-20,50	-20,50	-20,50
2	Отражение ОНА	-19,69	-20,50	-20,50	-20,50
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	-19,69	-33,68	-20,50	-20,50
4	Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	-19,77	-33,68	-20,50	-20,50
5	Отражение финансовых результатов	-9,00	-19,26	-7,50	-7,50
6	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	-9,00	-19,26	-14,46	-7,50
7	Погашение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	5,10	5,20	5,20	5,20

Окончание таблицы 2.7

№	Операция	МСФО %	МСФО (долгосрочное ОО), %	МСФО (краткосрочное ОО), %	МСФО (условное обязательство) %
8	Отражение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	4,55	4,65	4,65	4,65
9	Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	4,55	4,65	4,65	4,65
10	Отражение финансовых результатов	11,32	11,77	11,77	11,77
11	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	11,32	11,77	9,96	11,77
12	Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	10,01	10,01	10,01	10,01
13	Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	8,87	8,87	8,87	8,87
14	Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	8,87	8,87	8,87	8,87
15	Отражение финансовых результатов	13,49	11,74	11,74	11,74
16	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	13,49	11,74	9,72	11,74

На основании данных таблицы 2.7 составим график 2.1 изменения экономической рентабельности.

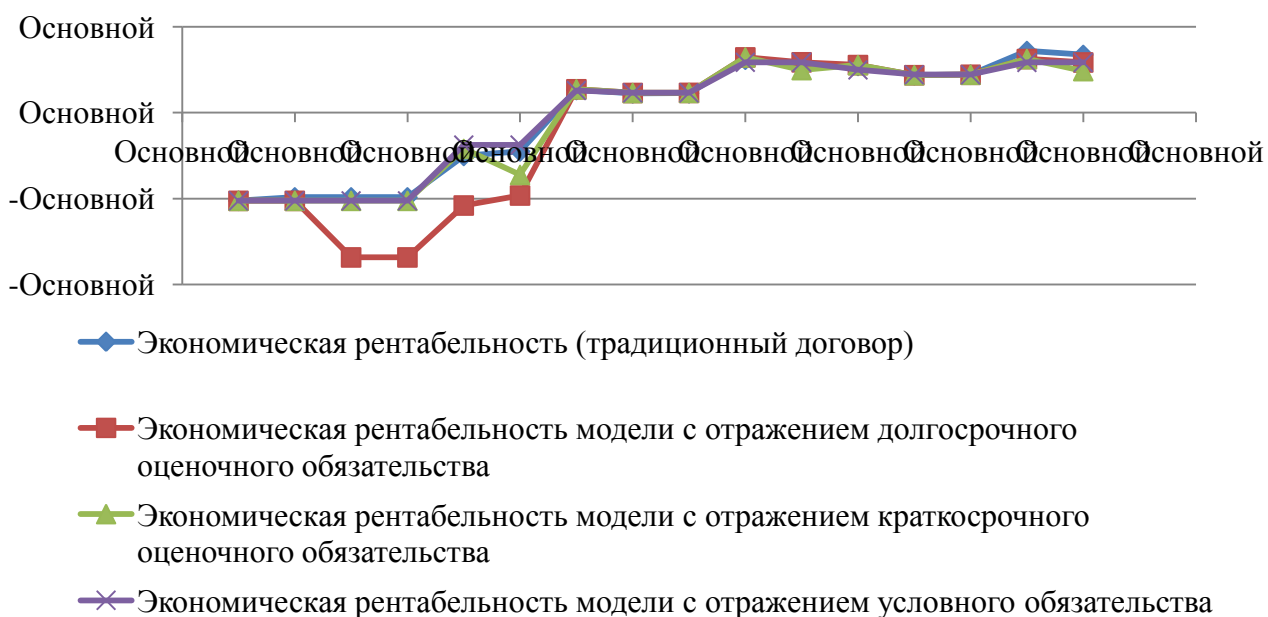


Рисунок 2.1 – График изменения экономической рентабельности у покупателя
(1 способ)

На основании графика 2.1 и данных таблицы 2.7, проанализируем изменение экономической рентабельности. На конец первого года периода (операция б) можно наблюдать, что формирование резерва под налоговые риски ведет к существенному снижению показателя. Однако следует учитывать, что вследствие учета отложенных налогов в конце первого года у организации будет сформирована задолженность по текущему налогу на прибыль, т.е. в течение последующего года необходимо будет учитывать отток денежных средств (данный вопрос рассмотрен ниже в таблице 2.13).

Также необходимо обратить внимание, что в последующие периоды экономическая рентабельность при учете отложенных налогов существенно не отличается от экономической рентабельности в моделях с учетом оценочных и условного обязательства.

Аналогично рассмотрим изменения при втором способе учета (таблица 2.8).

Таблица 2.8 – Сравнение экономической рентабельности у покупателя (2 способ)

№	Операция	МСФО %	МСФО (долгосрчное ОО), %	МСФО (краткосрочное ОО), %	МСФО (условное обязательство) %
1	Приобретение оборудования по справедливой стоимости	-16,40	-16,40	-16,40	-16,40
2	Отражение ОНА	-19,69	-16,40	-16,40	-16,40
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	-15,75	-25,75	-16,40	-16,40
4	Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	-15,42	-25,75	-16,40	-16,40
5	Отражение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	-6,76	-17,10	-8,51	-8,51
6	Погашение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	-9,32	-17,99	-9,32	-9,32
7	Отражение финансовых результатов	-2,04	-10,15	-0,40	-0,39
8	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	-2,04	-10,15	-6,17	-0,39
9	Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	0,17	0,00	0,00	0,00
10	Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	8,80	7,04	7,04	6,89
11	Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	6,01	6,23	6,23	6,09
12	Отражение финансовых результатов	13,31	12,10	12,10	12,10

В случае применения второго способа методик ситуация аналогична первому способу. Отличия наблюдаются в величинах показателей, в данном случае, при пересчете стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени, покупатель может ожидать более высокие показатели в первый год.

Результаты изменений текущей ликвидности от операций отразим в таблицах 2.9 (учет при пересчете по дате наступления оплаты) и 2.10 (учет при пересчете по причине изменения стоимости денег во времени).

Рассмотрим изменение текущей ликвидности при разных методиках учета за весь период (2017 – 2019 года) в таблице 2.9.

Таблица 2.9 – Сравнение текущей ликвидности у покупателя (1 способ)

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
1	Приобретение оборудования по справедливой стоимости	1,167	1,167	1,167	1,167
2	Отражение ОНА	1,156	1,167	1,167	1,167
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	1,156	1,167	1,167	1,167
4	Погашение ОНА (при начислением амортизации)	1,204	1,216	1,216	1,216
5	Отражение финансовых результатов	1,350	1,417	1,417	1,417
6	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	1,350	1,320	1,254	1,417
7	Погашение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	1,357	1,320	1,254	1,417
8	Отражение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	1,356	1,320	1,254	1,417

Окончание таблицы 2.9

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
9	Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	1,414	1,377	1,308	1,477
10	Отражение финансовых результатов	1,543	1,514	1,440	1,621
11	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	1,543	1,420	1,393	1,621
12	Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	1,563	1,420	1,393	1,621
13	Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	1,563	1,420	1,393	1,621
14	Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	1,647	1,497	1,469	1,709
15	Отражение финансовых результатов	1,748	1,536	1,509	1,740
16	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	1,748	1,452	1,452	1,740

На основании данных таблицы 2.9 составим график 2.3 изменения текущей ЛИКВИДНОСТИ.

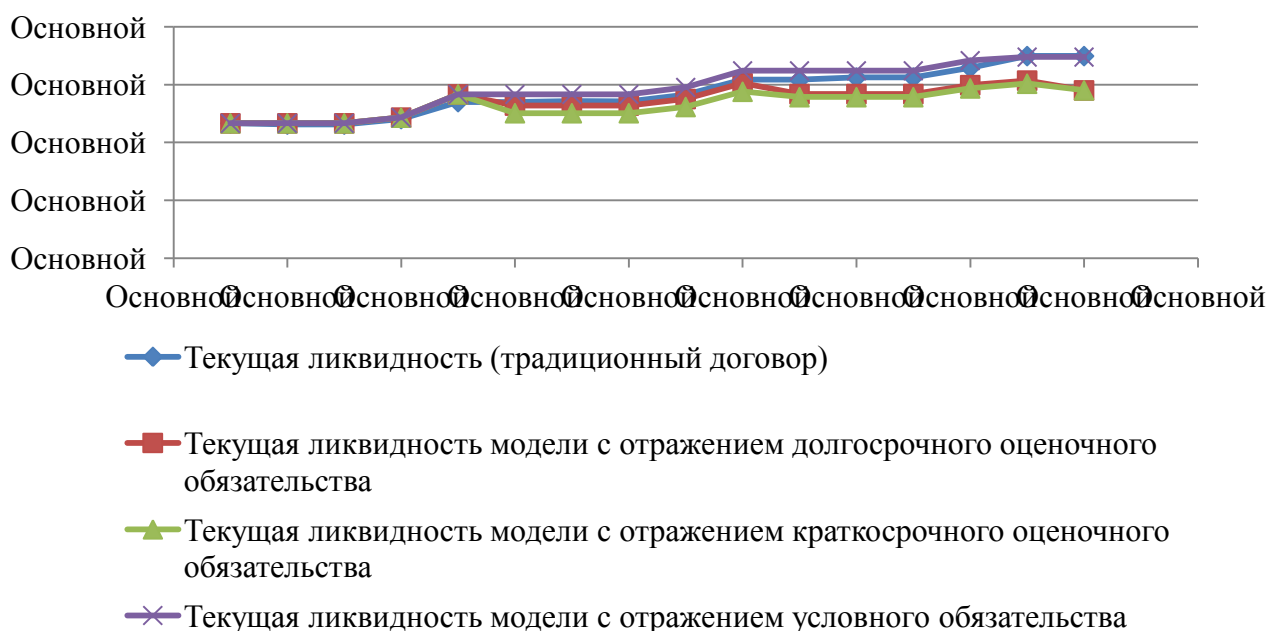


Рисунок 2.3 – График изменения текущей ликвидности у покупателя (1 способ)

На основании графика 2.3 и данных таблицы 2.9, проанализируем изменение текущей ликвидности. Необходимо обратить внимание, что в моделях учета с отражением налоговых рисков текущая ликвидность будет превышать значение финансового показателя в модели с учетом отложенных налогов (операции 2, 4, 5). При этом отражение оценочных обязательств так же, как и в случае с экономической рентабельностью, будет снижать значение текущей ликвидности.

Аналогично рассмотрим изменения при втором способе учета (таблица 2.10).

Таблица 2.10 – Сравнение текущей ликвидности у покупателя (2 способ)

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
1	Приобретение оборудования по справедливой стоимости	1,167	1,167	1,167	1,167
2	Отражение ОНА	1,156	1,167	1,167	1,167
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	1,156	1,167	1,167	1,167
4	Погашение ОНА (при начислении амортизации)	1,204	1,216	1,216	1,216

Окончание таблицы 2.10

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
5	Отражение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	1,209	1,216	1,216	1,216
6	Погашение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	1,209	1,216	1,216	1,216
7	Отражение финансовых результатов	1,359	1,417	1,417	1,397
8	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	1,359	1,331	1,271	1,397
9	Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	1,422	1,392	1,330	1,459
10	Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	1,435	1,392	1,330	1,459
11	Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	1,435	1,392	1,330	1,459
12	Отражение финансовых результатов	1,552	1,470	1,408	1,559
13	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	1,552	1,391	1,368	1,559
14	Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	1,636	1,466	1,442	1,643
15	Отражение финансовых результатов	1,731	1,558	1,533	1,741
16	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	1,731	1,480	1,480	1,741

Также на основании данных таблицы 2.10 составим график 2.4 изменения экономической рентабельности.

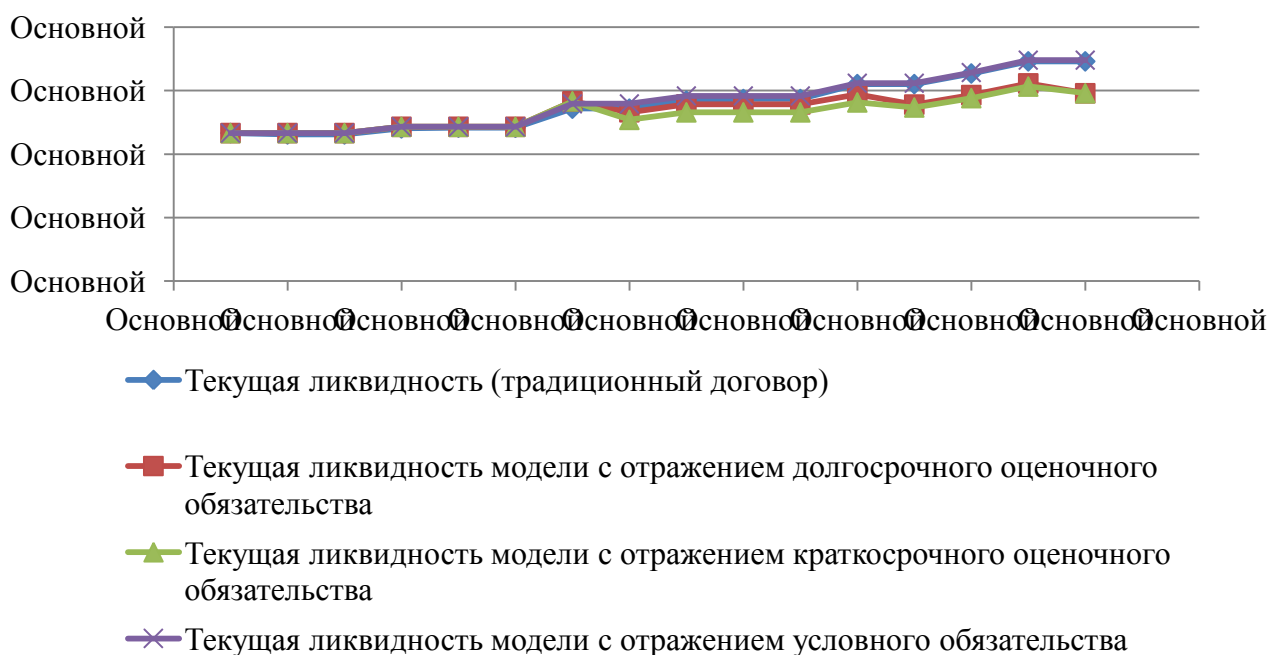


Рисунок 2.4 – График изменения текущей ликвидности у покупателя (2 способ)

В случае применения второго способа методик ситуация аналогична первому способу. Отличия наблюдаются в величинах показателей, в данном случае, при пересчете стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени, покупатель может ожидать более высокие значения показателей.

Результаты изменений коэффициента финансовой устойчивости от операций отразим в таблицах 2.11 (учет при пересчете по дате наступления оплаты) и 2.12 (учет при пересчете по причине изменения стоимости денег во времени).

Рассмотрим изменение коэффициента финансовой устойчивости при разных методиках учета за весь период (2017 – 2019 года) в таблице 2.11.

Таблица 2.11 – Сравнение коэффициента финансовой устойчивости у покупателя
(1 способ)

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
1	Приобретение оборудования по справедливой стоимости	0,660	0,660	0,660	0,660
2	Отражение ОНА	0,618	0,660	0,660	0,660
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,618	0,362	0,660	0,660
4	Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	0,622	0,362	0,660	0,660
5	Отражение финансовых результатов	0,756	0,527	0,860	0,860
6	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,756	0,527	0,647	0,860
7	Погашение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	0,865	0,610	0,738	0,963
8	Отражение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	0,853	0,601	0,728	0,951
9	Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	0,856	0,601	0,728	0,951
10	Отражение финансовых результатов	0,972	0,717	0,849	1,082
11	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,972	0,717	0,789	1,082
12	Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	1,230	0,908	0,988	1,314

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
13	Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	1,202	0,884	0,963	1,285
14	Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	1,202	0,884	0,963	1,285
15	Отражение финансовых результатов	1,288	0,900	0,975	1,277
16	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	1,288	0,900	0,900	1,277

На основании данных таблицы 2.11 составим график 2.5 изменения коэффициента финансовой устойчивости.

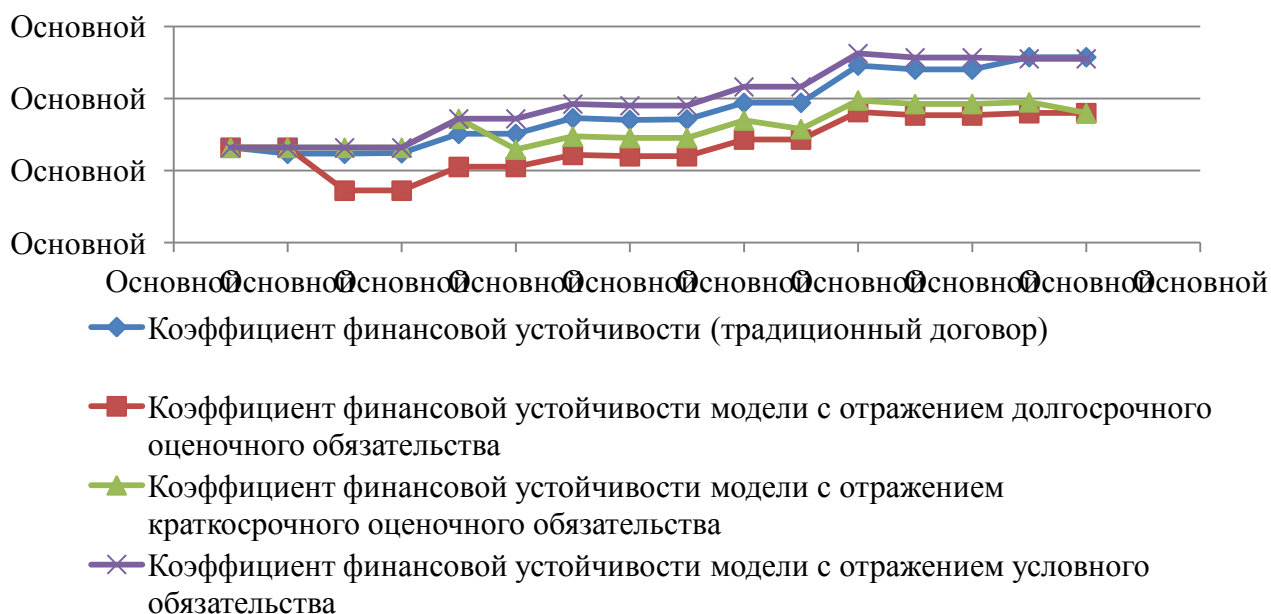


Рисунок 2.5 – График изменения коэффициента финансовой устойчивости у покупателя (1 способ)

На основании графика 2.5 и данных таблицы 2.11, проанализируем изменение коэффициента финансовой устойчивости. Ситуация с коэффициентом финансовой устойчивости аналогична ситуации с экономической рентабельностью и текущей ликвидностью, т.е. отложенные налоги и учет налоговых рисков будут оказывать отрицательное влияние на данный показатель, при этом в случае с отражением рисков в качестве оценочных обязательств носит более ярко выраженный характер, т.к. происходит одновременное уменьшение собственного капитала (в части нераспределенной прибыли) и увеличение заемного капитала (в части оценочных обязательств).

Аналогично рассмотрим изменения при втором способе учета (таблица 2.12).

Таблица 2.12 – Сравнение коэффициента финансовой устойчивости у покупателя
(2 способ)

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
1	Приобретение оборудования по справедливой стоимости	0,660	0,660	0,660	0,660
2	Отражение ОНА	0,618	0,660	0,660	0,660
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,618	0,390	0,390	0,660
4	Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	0,622	0,390	0,390	0,660
5	Отражение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	0,783	0,514	0,514	0,808
6	Погашение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	0,765	0,500	0,500	0,791
7	Отражение финансовых результатов	0,897	0,668	0,668	0,945

Окончание таблицы 2.12

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
8	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,897	0,668	0,668	0,945
9	Погашение ОНА (при начислении амортизации)	0,900	0,668	0,668	0,945
10	Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	1,114	0,829	0,829	1,128
11	Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	1,091	0,809	0,809	1,105
12	Отражение финансовых результатов	1,184	0,856	0,856	1,193
13	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	1,184	0,856	0,856	1,193
14	Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	1,184	0,856	0,856	1,193
15	Отражение финансовых результатов	1,263	0,934	0,934	1,275
16	Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	1,263	0,934	0,934	1,275

Также на основании данных таблицы 2.12 составим график 2.6 изменения коэффициента финансовой устойчивости.

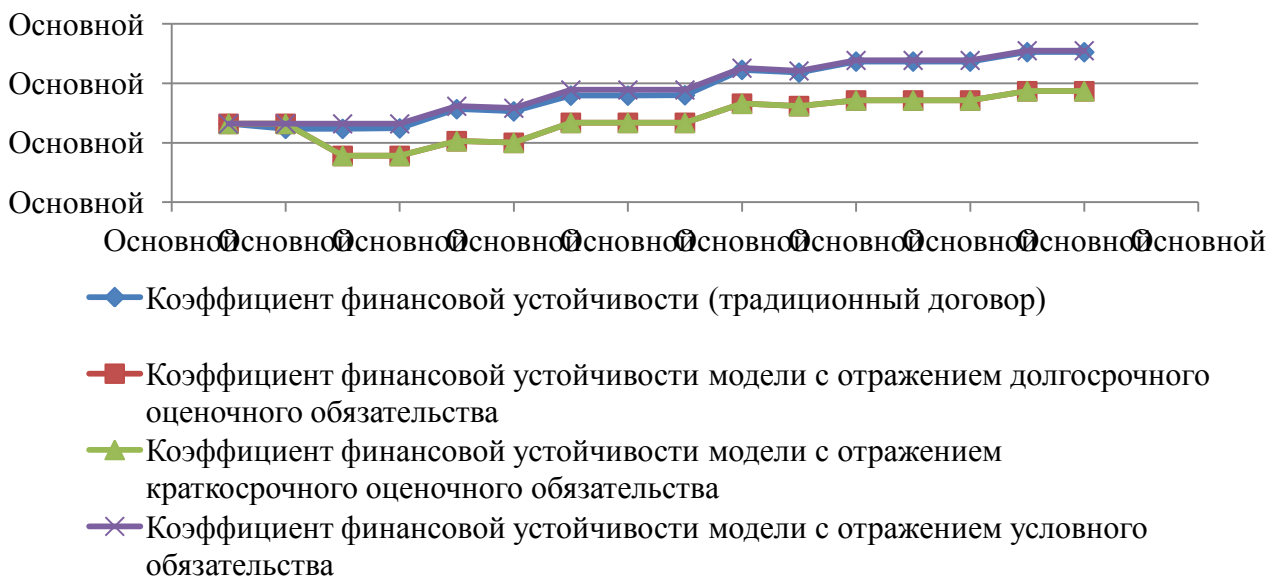


Рисунок 2.6 – График изменения коэффициента финансовой устойчивости у покупателя (2 способ)

В случае применения второго способа методик ситуация аналогична первому способу. Отличия наблюдаются в величинах показателей, в данном случае, при пересчете стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени, покупатель может ожидать более высокие значения показателей.

На основании представленного выше анализа рассмотрим основные особенности методик учета отсрочки (рассрочки) платежа по модифицированному договору:

1) в случае отражения долгосрочного оценочного обязательства – организация в первый год отражает всю величину налоговых рисков и в последствии проводит реклассификацию долгосрочной части обязательства в краткосрочную. Таким образом, в случае предъявления налоговым органом претензии по вопросу исчисления налогов организация сможет покрыть большую часть (либо полностью) предъявляемую величину санкций;

2) в случае отражения краткосрочного оценочного обязательства – организация отражает величину налоговых рисков постепенно, увеличивая каждый год величину обязательства, ожидаемого к уплате. Однако в данном случае возможно

ожидать ситуацию, при которой величина предъявляемых санкций может оказаться выше созданного резерва;

3) в случае отражения условного обязательства – организация указывает в примечаниях к отчетности о существовании налоговых рисков и оценкой их величины. Однако, при этом, следует ожидать, что в случае предъявления санкций со стороны налогового органа организации придется отражать величину потерь в полном объеме за счет чистой прибыли на отчетную дату.

Необходимо обратить внимание, что при применении модифицированной формы договора возникает экономия на текущем налоге на прибыль. Расчет экономии произведен в таблице 2.13.

Таблица 2.13 – Анализ экономии на текущем налоге на прибыль

	0	1	2	ИТОГО
Дата начисления налога	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	
Коэффициент дисконтирования	1,000	0,769	0,592	
1 вариант учетной политики				
Текущий налог на прибыль	40 000,00	40 000,00	35 576,92	115 576,92
Текущий налог на прибыль / при применении модифицированного договора	0,00	33 727,81	88 313,61	122 041,42
Дисконтированная величина текущего налога на прибыль	40 000,00	30 769,23	21 051,43	91 820,66
Дисконтированная величина текущего налога на прибыль / при применении модифицированного договора	0,00	25 944,47	52 256,57	78 201,04
ИТОГО РАЗНИЦА				13 619,62
2 вариант учетной политики				
Текущий налог на прибыль	40 000,00	48 441,81	40 000,00	128 441,81
Текущий налог на прибыль / при применении модифицированного договора	0,00	82 672,58	38 451,68	121 124,26
Дисконтированная величина текущего налога на прибыль	40 000,00	37 262,93	23 668,64	100 931,57
Дисконтированная величина текущего налога на прибыль / при применении модифицированного договора	0,00	63 594,30	22 752,47	86 346,77
ИТОГО РАЗНИЦА				14 584,81

Таким образом, суммарная величина экономии на налоге для покупателя составляет 13 619,62 рубля (при первом варианте учетной политики) и 14 584,81 рубля (при втором варианте учетной политики).

Проведем факторный анализ финансовых показателей в целях оценки влияния на них отложенных налогов.

Во-первых, рассмотрим изменение экономической рентабельности покупателя, применив допущение, что чистая прибыль будет соответствовать величине нераспределенной прибыли. В расчетах будем использовать формулу 2.43.

$$\frac{\text{ЧП}_{\text{удр}}}{\Delta \text{ОНА}}, \quad (2.43)$$

где — экономическая рентабельность после изменения величины отложенного налогового актива, %;

ЧП_{удр} — чистая прибыль с учетом условного расхода (дохода), рубли;

ΔОНА — величина изменения отложенного налогового актива, рубли.

Во-вторых, рассмотрим изменение текущей ликвидности покупателя. В расчетах будем использовать 2.44.

$$\frac{\text{ТА}}{\text{ТП}}, \quad (2.44)$$

где — текущая ликвидность после изменения величины отложенного налогового актива;

ТА — текущие активы после отражения основного средства по справедливой стоимости;

ТП — текущие пассивы после отражения основного средства по справедливой стоимости.

В-третьих, рассмотрим изменение коэффициента финансовой устойчивости у покупателя. В расчетах будем использовать формулу 2.45.

$$\frac{\Delta \text{СК}}{\text{СК}} = \frac{\Delta \text{ЗК}}{\text{ЗК}} + \frac{\Delta \text{Н}}{\text{СК}}, \quad (2.45)$$

где $\frac{\Delta \text{СК}}{\text{СК}}$ – коэффициент финансовой устойчивости после изменения величины отложенного налогового актива;

СК – величина собственного капитала после отражения основного средства по справедливой стоимости, рубли;

ЗК – величина заемного капитала после отражения основного средства по справедливой стоимости, рубли.

По аналогии факторного анализа по возможным налоговым рискам покупателя и чистым потерям продавца примем во внимание влияние на изменение финансовых показателей прочих операций (в том числе, пересчет стоимости, отражение финансовых результатов) в качестве отбрасываемого остатка. Таким образом, в результате проведения расчетов мы получим приблизительную долю влияния отложенных налогов в общей совокупности.

Степень влияния изменения отложенного налогового актива на финансовые показатели рассмотрим по формулам 2.46 – 2.49.

$$\frac{\Delta \text{ЭР}}{\text{ЭР}} = \frac{\Delta \text{СК}}{\text{СК}} + \frac{\Delta \text{ЗК}}{\text{ЗК}} + \frac{\Delta \text{Н}}{\text{СК}}, \quad (2.46)$$

$$\frac{\Delta \text{ЭР}}{\text{ЭР}} = \frac{\Delta \text{СК}}{\text{СК}} + \frac{\Delta \text{ЗК}}{\text{ЗК}} + \frac{\Delta \text{Н}}{\text{СК}}, \quad (2.47)$$

$$\frac{\Delta \text{ЭР}}{\text{ЭР}} = \frac{\Delta \text{СК}}{\text{СК}} + \frac{\Delta \text{ЗК}}{\text{ЗК}} + \frac{\Delta \text{Н}}{\text{СК}}, \quad (2.48)$$

$$\frac{\Delta \text{ЭР}}{\text{ЭР}} = \frac{\Delta \text{СК}}{\text{СК}} + \frac{\Delta \text{ЗК}}{\text{ЗК}} + \frac{\Delta \text{Н}}{\text{СК}}, \quad (2.49)$$

где $\frac{\Delta \text{ЭР}}{\text{ЭР}}$ – степень влияния изменения отложенного налогового актива на экономическую рентабельность, %;

$\frac{\Delta \text{СК}}{\text{СК}}$ – степень влияния изменения отложенного налогового актива на экономическую рентабельность, %;

- степень влияния изменения отложенного налогового актива на текущую ликвидность, %;
- степень влияния изменения отложенного налогового актива на коэффициент финансовой устойчивости, %;
- абсолютное изменение результативного показателя экономическая рентабельность за счет параметра отложенный налоговый актив;
- абсолютное изменение результативного показателя экономическая рентабельность за счет параметра отложенное налоговое обязательство;
- абсолютное изменение результативного показателя текущая ликвидность за счет параметра отложенный налоговый актив;
- абсолютное изменение результативного показателя коэффициента финансовой устойчивости за счет параметра отложенный налоговый актив.

Результаты расчетов по формулам 2.46 – 2.60 оформим в приложениях А (для 1 варианта учетной политики) и Б (для 2 варианта учетной политики).

На основании данных, представленных в приложениях А и Б, можно сделать вывод, что отражение отложенных налогов оказывает негативное влияние на финансовые показатели. Есть основания полагать, что при повышении цены сделки, отложенные налоги будут оказывать большее влияние на финансовые показатели.

Таким образом, при применении модифицированного договора организации полностью избавляются от негативного влияния отложенных налогов на финансовую отчетность.

Выводы по второму разделу

1) Инструментом для сближения двух систем учета у покупателя может служить модификация условий договора. Однако, надо заметить, что достоинства предложенной модели не исключают полностью налоговые риски у покупателя главным образом потому, что нет судебной практики по рассмотрению договоров в предложенном формате;

2) предложенная модель сближения бухгалтерского и налогового учета предопределяет возникновение у покупателя следующих налоговых рисков:

а) риск потери вычета по НДС, обусловленный необходимостью указания в договоре двух цен сделки: текущей и будущей;

б) риск увеличения платежей по налогу на прибыль, обусловленный постановкой знака равенства между процентным расходом и процентами, которые ограничиваются Налоговым кодексом, но относятся на уменьшение прибыли;

в) риски увеличения потерь, по причине начисления штрафов и пени по неуплаченной величине налога.

При рассмотрении налоговых рисков при использовании покупателем модифицированной формы договора, можно сделать вывод, что наибольшее влияние на возможные потери продавца по причине налоговых рисков будет оказывать будущая цена сделки, как основной параметр, от которого впоследствии проводится расчет рисков. Риски, учитываемые при формировании ставки дисконтирования по сделке, находятся в обратной зависимости с возможными потерями покупателя, т.е. чем выше риски по сделке, тем больше оцениваемые потери;

3) налоговые риски можно квалифицировать как оценочные или условные обязательства в соответствии с МСФО и с РСБУ. Наиболее правильным вариантом является их рассмотрение именно как условные обязательства, так как они будут отражены «за балансом» в примечаниях к финансовой отчетности;

4) применение предложенного варианта модифицированного договора купли-продажи позволит у покупателя значительно снизить трудоемкость учета, улучшить качество финансовой отчетности, а, следовательно, и повысить инвестиционную привлекательность и кредитоспособность предприятия. А главной экономической выгодой от применения предложенного варианта договорного творчества является достижение существенной налоговой экономии.

3 НАЛОГОВЫЙ И ФИНАНСОВЫЙ АСПЕКТЫ СИСТЕМЫ МОДЕЛИРОВАНИЯ СБЛИЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО МСФО В УСЛОВИЯХ ОТСРОЧКИ (РАССРОЧКИ) ПЛАТЕЖА У ПРОДАВЦА

3.1 Моделирование сближения бухгалтерского и налогового учета в ситуации купли-продажи основных средств у продавца

Методика учета дебиторской задолженности в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО представлена в статье Просвириной И.И., Гончар Е.А., Сазанова С.О. «Учет и аудит выручки и дебиторской задолженности в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО с применением Российского плана счетов» [45], принятой в журнал «Аудит и финансовый анализ».

В данном параграфе рассмотрим учет операций по договору купли-продажи на примере, приведенном в параграфе 2.1.

В соответствии с параграфом 1.1 бухгалтерский и налоговый учет данного факта хозяйственной жизни (при использовании первого варианта учетной политики – пересчет при наступлении даты оплаты) имел бы следующий вид (таблица 3.1).

Таблица 3.1 – Бухгалтерский (по МСФО) и налоговый учет у покупателя на основе традиционного формата договора купли-продажи (1 вариант учетной политики)

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2017	Списана себестоимость готовой продукции	Д90 К43	700 000,00	Д90 К43	700 000,00
01.01.2017	Отражена реализация продукции	Д62 К90	1 200 000,00	Д62 К90	1 200 000,00

Окончание таблицы 3.1

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2017	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	Д90 К68	200 000,00	Д90 К68	200 000,00
28.12.2017	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности)	Д90 К63	408 284,02	Д90 К63	–
28.12.2017	Отражен отложенный налоговый актив	Д09 К68	81 656,80	Д09 К68	–
01.01.2018	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	Д63 К90	122 485,21	Д63 К90	–
01.01.2018	Частично погашен отложенный налоговый актив	Д68 К09	24 497,04	Д68 К09	–

Аналогично представим в таблице 3.2 бухгалтерский и налоговый учет у покупателя при втором варианте учетной политики (пересчет по причине изменения стоимости денег во времени).

Таблицы 3.2 – Бухгалтерский (по МСФО) и налоговый учет у покупателя на основе традиционного формата договора купли-продажи (2 вариант учетной политики)

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2017	Списана себестоимость готовой продукции	Д90 К43	700 000,00	Д90 К43	700 000,00
01.01.2017	Отражена реализация	Д62 К90	1 200 000,00	Д62 К90	1 200 000,00
01.01.2017	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	Д90 К68	200 000,00	Д90 К68	200 000,00

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
28.12.2017	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности)	Д90 К63	408 284,02	Д90 К63	–
28.12.2017	Отражен отложенный налоговый актив	Д09 К68	81 656,80	Д09 К68	–
28.12.2017	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	Д63 К90	177 514,79	Д63 К90	–
28.12.2017	Частично погашен отложенный налоговый актив	Д68 К09	35 502,96	Д68 К09	–

Рассмотрим также учет операций с уже предложенным модифицированным договором, представленным в таблице 2.3 в параграфе 2.1 (таблица 3.3).

Таблица 3.3 – Бухгалтерский (по МСФО) и налоговый учет у продавца на основе модифицированного договора купли-продажи
(1 вариант учетной политики)

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2017	Списана себестоимость готовой продукции	Д90 К43	700 000,00	Д90 К43	700 000,00
01.01.2017	Отражена реализация продукции	Д62 К90	1 200 000,00	Д62 К90	1 200 000,00
01.01.2017	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	Д90 К68	200 000,00	Д90 К68	200 000,00
01.01.2017	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности)	Д90 К63	408 284,02	Д90 К63	408 284,02

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2018	Получена оплата от покупателей (30 % от цены сделки с НДС)	Д51 К62	360 000,00	Д51 К62	360 000,00
01.01.2018	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	Д63 К90	122 485,21	Д63 К90	122 485,21

Аналогично рассмотрим учет операций при втором способе учета (таблица 3.4).

Таблица 3.4 – Бухгалтерский (по МСФО) и налоговый учет у продавца на основе модифицированного договора купли-продажи (2 вариант учетной политики)

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет		Налоговый учет	
		Проводка	Сумма, руб.	Проводка	Сумма, руб.
01.01.2017	Списана себестоимость готовой продукции	Д90 К43	700 000,00	Д90 К43	700 000,00
01.01.2017	Отражена реализация продукции	Д62 К90	1 200 000,00	Д62 К90	1 200 000,00
01.01.2017	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	Д90 К68	200 000,00	Д90 К68	200 000,00
01.01.2017	Отражен резерв по сомнительным долгам в размере разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности)	Д90 К63	415 204,09	Д90 К63	415 204,09
31.12.2017	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	Д63 К90	177 514,79	Д63 К90	177 514,79
01.01.2018	Получена оплата от покупателей (30 % от цены сделки с НДС)	Д51 К62	360 000,00	Д51 К62	360 000,00

Таким образом, мы наблюдаем, что инструментом для сближения двух систем учета может служить модификация условий договора.

Однако, надо заметить, что достоинства предложенной модели не исключают полностью налоговые риски и у покупателя, и у продавца главным образом потому, что нет судебной практики по рассмотрению договоров в предложенном формате. Выявление данных рисков и их расчет представлен в параграфе 3.2.

3.2 Факторный анализ изменения налоговых рисков у продавца на основе модифицированного договора купли-продажи основных средств

На данном этапе проведем оценку и расчет потерь продавца вследствие применения новых моделей учета.

1. Риск пересчета платежей по налогу на прибыль. У продавца так называемые проценты в соответствии с договором в представленном формате будут отражаться в момент пересчета разницы между будущей ценой сделки и справедливой стоимостью по проводке Д63 К90, и именно тогда в нашем случае с них будет начисляться налог на прибыль.

Так как в договоре указаны две цены сделки (текущая и будущая), то есть вероятность того, что налоговые органы посчитают именно будущую цену сделки налоговой базой. Тогда модель возможных потерь по данному виду налогового риска у продавца будет выглядеть следующим образом (формула 3.1):

$$P_B = (C_{\text{буд}} - C_{\text{текущ}}) \cdot \text{НДС} \cdot \text{Ставка} \quad (3.1)$$

где P_B – потери, связанные с величиной признания выручки, рубли.

2. Также есть риск возврата НДС (если его понимать не только как потери, но и как выгоду). Тогда величина экономической выгоды будет определена по формуле 3.2.

$$V = (C_{\text{буд}} - C_{\text{текущ}}) \cdot \text{НДС} \cdot \text{Ставка} \quad (3.2)$$

где $V_{\text{НДС}}$ – выгода, связанная с возвратом НДС, рубли.

На этом основании можно рассчитать чистые потери у продавца (формула 3.3):

$$, \quad (3.3)$$

где $ЧП_{\text{ТПР}}$ – чистые потери у продавца, рубли.

Сведем слагаемые формулы к общему знаменателю (формулы 3.4 и 3.5).

$$, \quad (3.4)$$

$$, \quad (3.5)$$

В целях проведения факторного анализа в параграфе 2.3 выразим справедливую стоимость в формулах 3.4 и 3.5 через будущую цену сделки и ставку дисконтирования, а будущую цену сделки с НДС через будущую цену сделки без НДС и ставку налога (формулы 3.6 и 3.7).

$$, \quad (3.6)$$

$$, \quad (3.7)$$

Теперь применим формулы 3.4 и 3.5 на примере с продавцом.

$$, \quad (3.8)$$

Результаты формул отразим согласно методу, представленному в параграфе 1.2, в таблице 3.5.

Таблица 3.5 – Учет резерва по суммам неопределенных налоговых позиций

Дата	Хозяйственная операция	Бухгалтерский учет	
		Проводка	Сумма, руб.
Учет у продавца (1 способ)			
28.12.2017	Отражен резерв на величину неуплаченного налога, штрафов и пени	Д99 К96	76 757,40
Учет у продавца (2 способ)			
28.12.2017	Отражен резерв на величину неуплаченного налога, штрафов и пени	Д99 К96	43 384,62

Далее проведем факторный анализ чистых потерь продавца по данной сделке при использовании тех же изменений параметров, что были представлены в параграфе 2.2.

Рассмотрим частные производные чистых потерь по двум факторам: будущая цена сделки и ставка дисконтирования (формулы 3.8 – 3.11)

$$\frac{\partial \text{ЧП}}{\partial C} = \dots, (3.8)$$

$$\frac{\partial \text{ЧП}}{\partial r} = \dots, (3.9)$$

$$\frac{\partial \text{ЧП}}{\partial C} = \dots, (3.10)$$

$$\frac{\partial \text{ЧП}}{\partial r} = \dots, (3.11)$$

где $\frac{\partial \text{ЧП}}{\partial C}$ – частная производная чистых потерь продавца по будущей цене сделки при первом варианте учета;

– частная производная чистых потерь продавца по будущей цене сделки при втором варианте учета;

– частная производная чистых потерь продавца по ставке дисконтирования при первом варианте учета;

– частная производная чистых потерь продавца по ставке дисконтирования при втором варианте учета.

Далее проведем разложение модели в ряд Тейлора (формула 3.12).

$$\text{,} \quad (3.12)$$

Остаток в результате отбрасывания слагаемых будет определяться по формуле 3.13.

$$\text{,} \quad (3.13)$$

где – разность между фактическим и ожидаемым значениями чистых потерь продавца;

– частная производная чистых потерь продавца по параметру–р.

С учетом того, что в факторном анализе отбрасываются некоторые параметры, ожидается, что остаток будет принимать существенную величину. В таком случае, необходимо будет распределить его величину пропорционально степени влияния каждого параметра (формула 3.14).

$$\text{,} \quad (3.14)$$

Таким образом, распределив остаток можно будет определить абсолютное изменение результативного показателя за счет параметра–р (формула 3.15).

$$, \quad (3.15)$$

где — абсолютное изменение резуль­тативного показателя чистых по­терь продавца за счет изменения параметра—р.

Степень влияния каждого параметра с учетом корректировки на остаток оце­ним по формуле 3.16.

$$\text{—————}, \quad (3.16)$$

Определим величины частных производных по формулам 3.8 – 3.11.

$$\begin{aligned} & \text{—————} & \text{—} & \text{—} \\ & & & \\ & \text{—————} & & \\ & & \text{—} & \text{—} \\ & & & \\ & \text{—————} & & \\ & & \text{—} & \text{—} \end{aligned}$$

Сначала определим величину остатка по формуле 3.13.

где ε_1 – остаток в результате отбрасывания слагаемых для модели в 1 варианте учета;

ε_2 – остаток в результате отбрасывания слагаемых для модели во 2 варианте учета

Далее распределим полученные остатки по параметрам по формуле 3.14.

Теперь определим абсолютное изменение результативного показателя потерь по каждому параметру, используя формулу 3.15.

На основании полученных расчетов рассмотрим степень влияния каждого параметра по формуле 3.16.

Таким образом, можно сделать вывод, что со стороны продавца, будущая цена сделки и ставка дисконтирования оказывают примерно одинаковое влияние на потери продавца. При этом при применении второй методики учетной политики следует ожидать повышения оказываемого влияния ставкой дисконтирования.

Таким образом, ставка дисконтирования может являться инструментом существенной корректировки налоговых рисков.

3.3 Факторный анализ зависимости изменения финансовых показателей у продавца от отложенных налогов

Рассмотрим изменение финансовых показателей у продавца с точки зрения нескольких вариантов учета предполагаемых рисков:

1) при реализации оборудования в рассрочку модифицированный договор не используется (будет рассматриваться влияние отложенных налогов);

2) при реализации оборудования в рассрочку применяется модифицированный договор, при этом налоговые риски будут учитываться постепенно (в конце каждого года) в качестве краткосрочного оценочного обязательства;

3) при реализации оборудования в рассрочку применяется модифицированный договор, при этом налоговые риски будут признаны в качестве долгосрочного оценочного обязательства в конце первого года;

4) при реализации оборудования в рассрочку применяется модифицированный договор, при этом налоговые риски будут рассматриваться в качестве условного обязательства.

Обратимся к примеру, приведенному в параграфе 2.1. В целях моделирования учета добавим условия аналогичные тем, что установленным в параграфе 2.3

Проведем сравнение учета при отражении отложенных налогов, краткосрочного и долгосрочного оценочных обязательств на примере основных финансовых показателей.

Рассмотрим изменение экономической рентабельности со стороны продавца, представим результаты в таблицах 3.5 (учет при пересчете по дате наступления оплаты) и 3.6 (учет при пересчете по причине изменения стоимости денег во времени).

Таблица 3.5 – Сравнение экономической рентабельности у продавца (1 способ)

№	Операция	МСФО %	МСФО (долгосрочное ОО), %	МСФО (краткосрочное ОО), %	МСФО (условное обязательство) %
1	Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости	-9,71	-9,71	-9,71	-9,71
2	Отражение отложенного налогового актива (в связи с реализацией продукции)	-17,29	-9,71	-9,71	-9,71
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	-17,29	-18,32	-9,71	-9,71
4	Отражение финансовых результатов	-17,29	-18,32	-9,71	-9,71
5	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	-17,29	-18,32	-14,81	-9,71
6	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	8,94	10,87	10,87	10,87
7	Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	11,43	10,87	10,87	10,87
8	Отражение финансовых результатов	11,43	10,87	10,87	10,87

№	Операция	МСФО %	МСФО (долгосрочное ОО), %	МСФО (краткосрочное ОО), %	МСФО (условное обязательство) %
9	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	11,43	10,87	9,53	10,87
10	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	16,85	18,31	18,31	18,31
11	Погашение отложенного налогового актива	21,98	18,31	18,31	18,31
12	Отражение финансовых результатов	21,98	18,31	16,95	18,31
13	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	21,98	18,31	15,59	18,31

На основании данных таблицы 3.5 рассмотрим Рисунок 3.1 изменения экономической рентабельности.

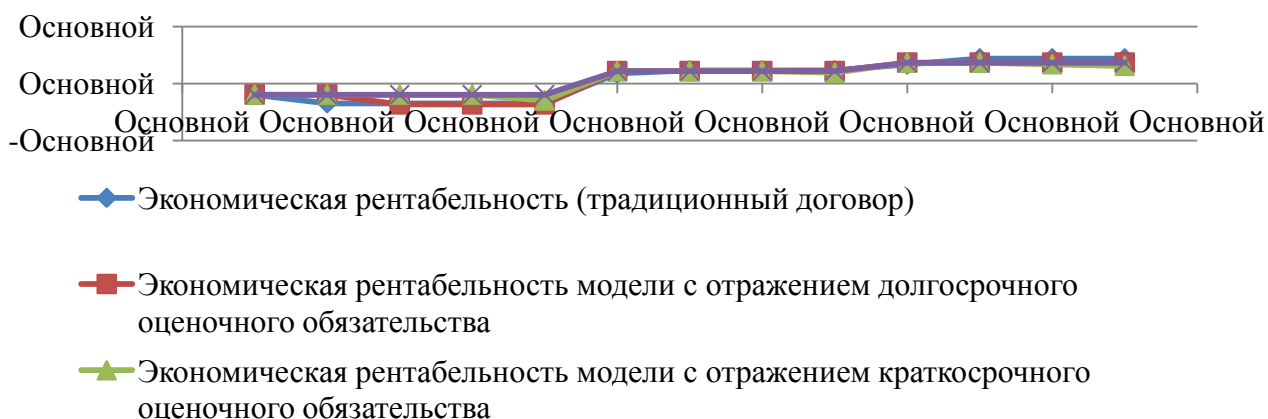


Рисунок 3.1 – График изменения экономической рентабельности у продавца
(1 способ)

На основании графика 3.1 и данных таблицы 3.5, проанализируем изменение экономической рентабельности. Изменения экономической рентабельности у продавца в операциях учета отложенных налогов и оценочных обязательств аналогичны ситуации со стороны покупателя, т.е. в момент отражения чистая прибыль будет уменьшаться за счет перенесения части прибыли на увеличение текущего налога на прибыль или на статью «Оценочные обязательства».

Превышение величины экономической рентабельности над аналогичными показателями других моделей объясняется погашением отложенного налогового актива. Анализ экономии на налоге представлен ниже, в таблице 3.11.

Аналогично рассмотрим изменения при втором способе учета (таблица 3.6).

Таблица 3.6– Сравнение экономической рентабельности у продавца (2 способ)

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
1	Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости	-9,71	-9,71	-9,71	-9,71
2	Отражение отложенного налогового актива (по реализации)	-17,29	-9,71	-9,71	-9,71
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	-17,29	-10,60	-9,71	-9,71
4	Восстановлен резерв	-2,28	4,44	5,18	5,18
5	Погашение отложенного налогового актива (по пересчету дебиторской задолженности)	0,83	4,44	5,18	5,18
6	Отражение финансовых результатов	0,83	4,44	5,18	5,18

Окончание таблицы 3.6

№	Операция	МСФО %	МСФО (долгосрочное ОО), %	МСФО (краткосрочное ОО), %	МСФО (условное обязательство) %
7	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,83	4,44	4,74	5,18
8	Восстановлен резерв	13,71	14,20	14,20	14,20
9	Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	17,75	14,20	14,20	14,20
10	Отражение финансовых результатов	17,75	14,20	14,20	14,20
11	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	17,75	14,20	14,09	14,20
12	Отражение финансовых результатов	0,00	0,00	0,00	0,00
13	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	0,00	-0,14	0,00

Также на основании данных таблицы 3.6 рассмотрим Рисунок 3.2 изменения экономической рентабельности.



Рисунок 3.2 – График изменения экономической рентабельности у продавца (2способ)

В случае применения второго способа методик ситуация аналогична первому способу. Отличия наблюдаются в величинах показателей, в данном случае, при пересчете стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени, покупатель может ожидать более высокие значения показателей в первый и второй год. Низкие показатели в последний год объясняется отсутствием доходов по основной и прочей деятельности.

Результаты изменений текущей ликвидности от операций отразим в таблицах 3.7 (учет при пересчете по дате наступления оплаты) и 3.8 (учет при пересчете по причине изменения стоимости денег во времени).

Рассмотрим изменение коэффициента финансовой устойчивости при разных методиках учета за весь период (2017 – 2019 года) в таблице 3.7.

Таблица 3.7– Сравнение текущей ликвидности у продавца (1 способ)

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
1	Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости	4,459	4,459	4,459	4,459

Окончание таблицы 3.7

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
2	Отражение отложенного налогового актива (в связи с реализацией продукции)	3,456	4,459	4,459	4,459
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	3,456	4,459	4,459	4,459
4	Отражение финансовых результатов	2,849	5,000	5,000	5,000
5	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	2,849	4,373	3,985	5,000
6	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	3,207	4,973	4,533	5,687
7	Погашение отложенного налогового актива	3,378	4,973	4,533	5,687
8	Отражение финансовых результатов	3,378	4,692	4,297	5,321
9	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	3,378	4,195	4,063	5,321
10	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	4,279	5,377	5,208	6,821
11	Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	5,000	5,377	5,208	6,821
12	Отражение финансовых результатов	5,000	4,490	4,371	5,454
13	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	5,000	4,126	4,126	5,454

На основании данных таблицы 3.7 рассмотрим Рисунок 3.3 изменения текущей ликвидности.

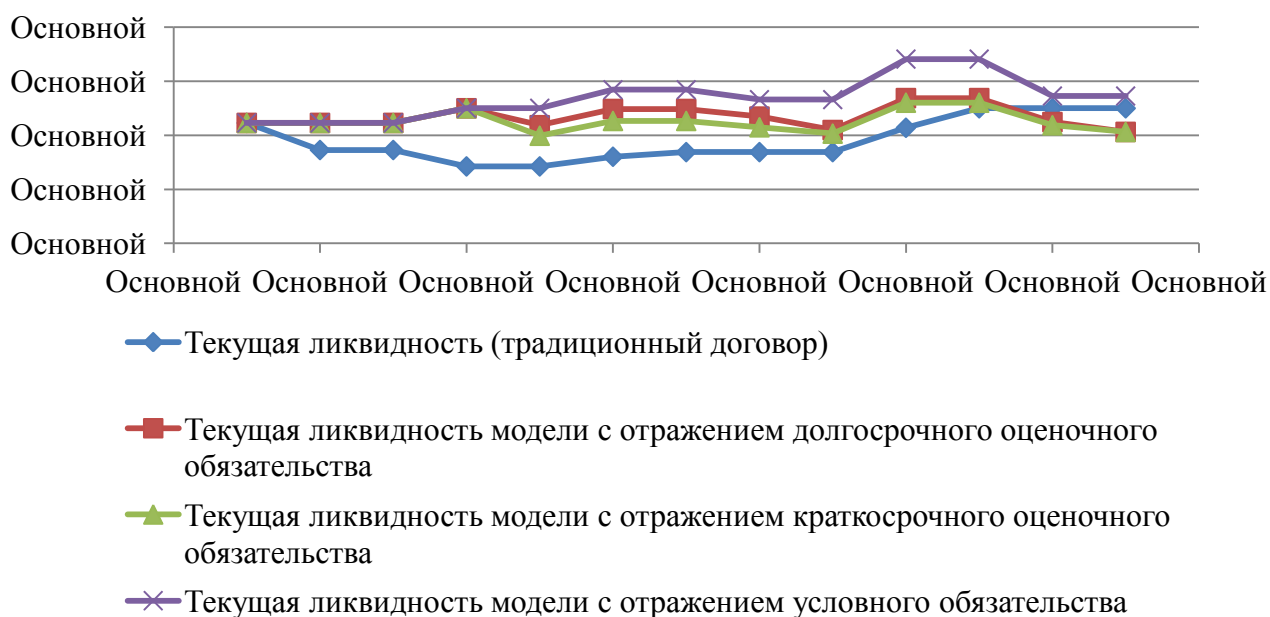


Рисунок 3.3– График изменения текущей ликвидности у продавца (1 способ)

На основании графика 3.3 и данных таблицы 3.7, проанализируем изменение текущей ликвидности. В данном случае можно наблюдать, что отражение отложенных налогов ведет к существенному снижению величины данного показателя. Текущая ликвидность модели, при которой отражаются отложенные налоги, достигает величин (а позже и превышает) аналогичных показателей других моделей только при полном погашении отложенных налогов.

Аналогично рассмотрим ситуацию при втором способе учета (таблица 3.8)

Таблица 3.8 – Сравнение текущей ликвидности у продавца (2 способ)

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
1	Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости (реализация продукции)	4,459	4,459	4,459	4,459

Окончание таблицы 3.8

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
2	Отражение отложенного налогового актива (в связи с реализацией продукции)	3,456	4,459	4,459	4,459
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	3,456	4,459	4,459	4,459
4	Восстановлен резерв	4,086	5,346	5,346	5,346
5	Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	4,531	5,346	5,346	5,346
6	Отражение финансовых результатов	3,643	5,000	5,000	5,000
7	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	3,643	4,939	4,893	5,000
8	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	4,397	6,005	5,949	6,079
9	Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	5,000	6,005	5,949	6,079
10	Отражение финансовых результатов	5,000	4,950	4,912	5,000
11	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	5,000	4,901	4,886	5,000
12	Отражение финансовых результатов	5,000	4,901	4,886	5,000
13	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	5,000	4,853	4,853	5,000

Также на основании данных таблицы 3.8 рассмотрим Рисунок 3.4 изменения экономической рентабельности.

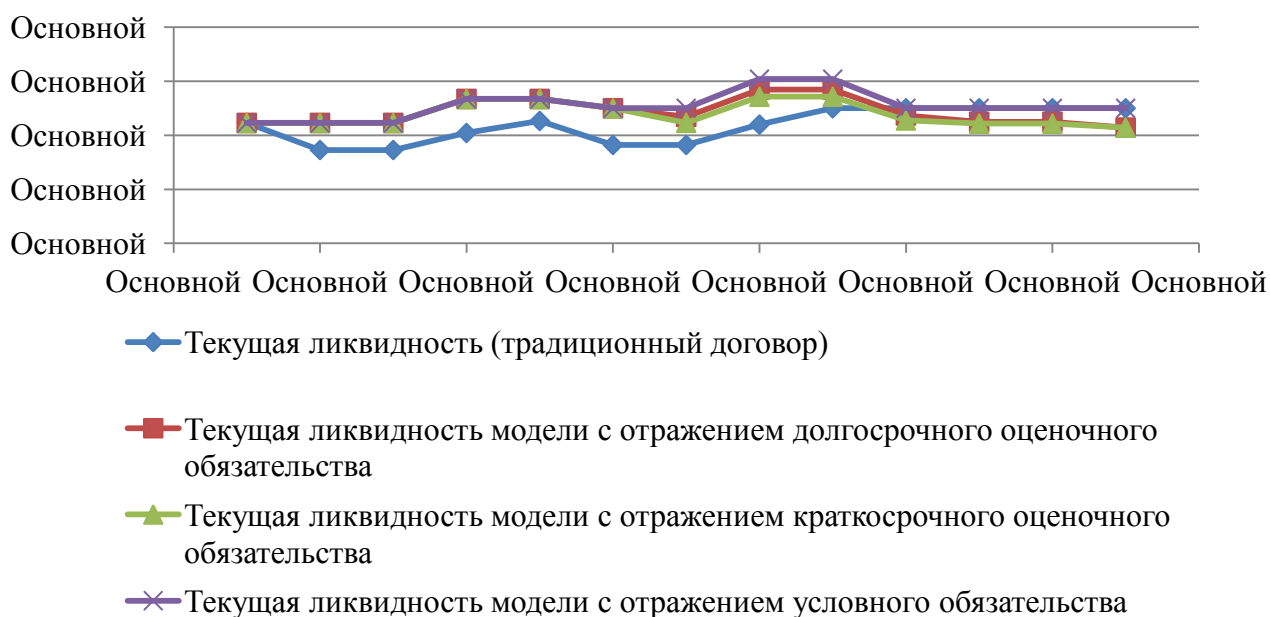


Рисунок 3.4 – График изменения текущей ликвидности у продавца (2 способ)

В случае применения второго способа методик ситуация аналогична первому способу. Отличия наблюдаются в величинах показателей, в данном случае, при пересчете стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени, покупатель может ожидать более высокие значения показателей в первый и второй год. Низкие показатели в последний год объясняется отсутствием доходов по основной и прочей деятельности.

Результаты изменений коэффициента финансовой устойчивости от операций отразим в таблицах 3.9 (учет при пересчете по дате наступления оплаты) и 3.10 (учет при пересчете по причине изменения стоимости денег во времени).

Рассмотрим изменение коэффициента финансовой устойчивости при разных методиках учета за весь период (2017 – 2019 года) в таблице 3.9.

Таблица 3.9 – Сравнение коэффициента финансовой устойчивости у продавца
(1 способ)

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
1	Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости	3,459	3,459	3,459	3,459
2	Отражение отложенного налогового актива	2,456	3,459	3,459	3,459
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	2,456	2,222	3,459	3,459
4	Отражение финансовых результатов	1,849	2,496	4,000	4,000
5	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	1,849	2,496	2,985	4,000
6	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	2,207	2,976	3,533	4,687
7	Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	2,378	2,976	3,533	4,687
8	Отражение финансовых результатов	2,378	2,794	3,297	4,321
9	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	2,378	2,794	3,063	4,321
10	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	3,279	3,863	4,208	5,821
11	Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	4,000	3,863	4,208	5,821
12	Отражение финансовых результатов	4,000	3,126	3,371	4,454

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
13	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	4,000	3,126	3,126	4,454

На основании данных таблицы 3.9 рассмотрим Рисунок 3.5 изменения коэффициента финансовой устойчивости.

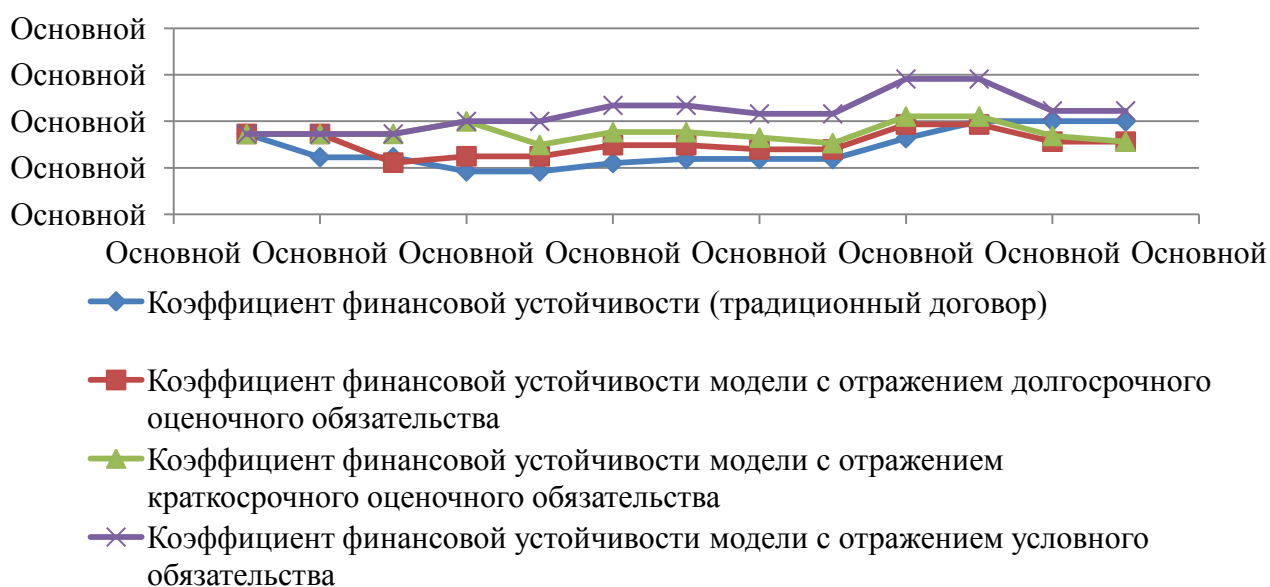


Рисунок 3.5– График изменения коэффициента финансовой устойчивости у продавца (1 способ)

На основании графика 3.5 и данных таблицы 3.9, проанализируем изменение коэффициента финансовой устойчивости. В данном случае необходимо обратить внимание, что ситуация аналогична ситуации с показателем текущей ликвидности, т.е. отражение отложенных налогов ведет к существенному снижению величины данного показателя. Коэффициент финансовой устойчивости модели, при которой отражаются отложенные налоги, достигает величин (а позже и пре-

вышает) аналогичных показателей других моделей только при полном погашении отложенных налогов.

Аналогично рассмотрим ситуацию при втором способе учета (таблица 3.10)

Таблица 3.10 – Сравнение коэффициента финансовой устойчивости у продавца
(2 способ)

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
1	Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости	3,459	3,459	3,459	3,459
2	Отражение отложенного налогового актива (в связи с реализацией продукции)	2,456	3,459	3,459	3,459
3	Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	2,456	3,290	3,459	3,459
4	Восстановлен резерв	3,086	4,143	4,346	4,346
5	Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	3,531	4,143	4,346	4,346
6	Отражение финансовых результатов	2,643	3,822	4,000	4,000
7	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	2,643	3,822	3,893	4,000
8	Восстановлен резерв по сомнительным долгам	3,397	4,863	4,949	5,079
9	Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	4,000	4,863	4,949	5,079
10	Отражение финансовых результатов	4,000	3,853	3,912	4,000
11	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	4,000	3,853	3,886	4,000

№	Операция	МСФО	МСФО (долгосрочное ОО)	МСФО (краткосрочное ОО)	МСФО (условное обязательство)
12	Отражение финансовых результатов	4,000	3,853	3,886	4,000
13	Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	4,000	3,853	3,853	4,000

На основании данных таблицы 3.10 рассмотрим Рисунок 3.6 изменения коэффициента финансовой устойчивости.

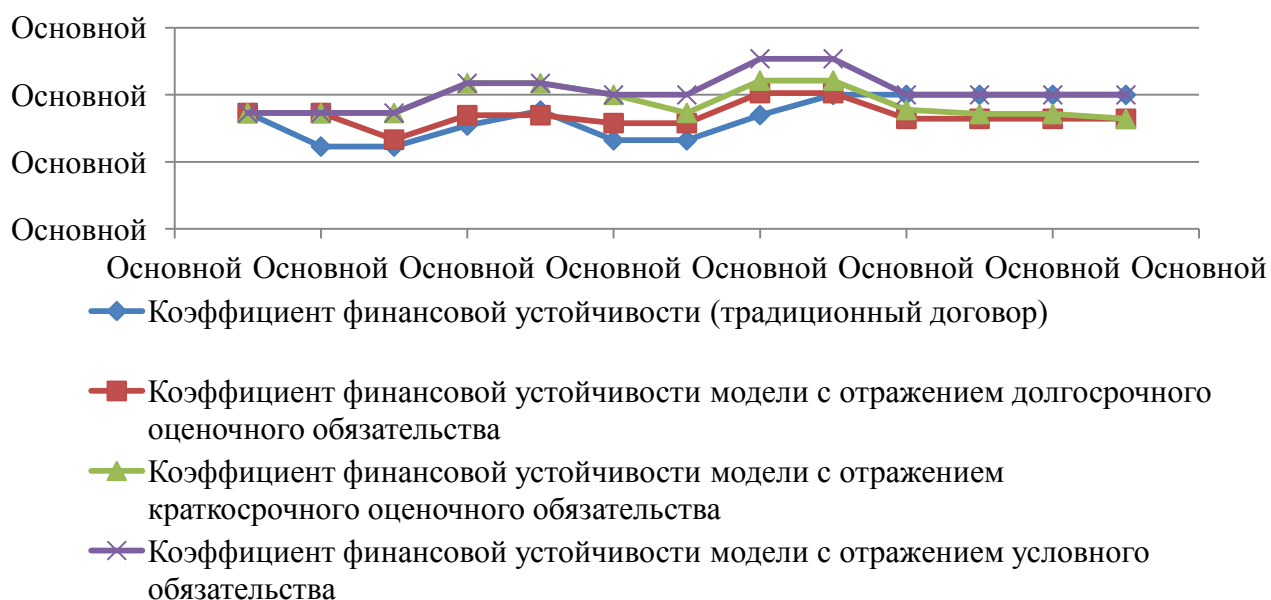


Рисунок 3.6 – График изменения коэффициента финансовой устойчивости у продавца (2 способ)

В случае применения второго способа методик аналогична первому способу. Отличия наблюдаются в величинах показателей, в данном случае, при пересчете стоимости оборудования по причине изменения стоимости денег во времени, покупатель может ожидать более высокие значения показателей в первый и второй год. Низкие показатели в последний год объясняется отсутствием доходов по основной и прочей деятельности.

Необходимо обратить внимание, что при применении модифицированной формы договора (в таблице 3.11 модифицированный договор будет обозначаться как «МД») возникает экономия на текущем налоге на прибыль. Расчет экономии произведен в таблице 3.11.

Таблица 3.11 – Анализ экономии на текущем налоге на прибыль

	0	1	2	ИТОГО
Дата начисления налога	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	
Коэффициент дисконтирования	1,00	0,77	0,59	
1 вариант учетной политики				
Текущий налог на прибыль	60 000,00	0,00	0,00	60 000,00
Текущий налог на прибыль / при применении модифицированного договора	0,00	12 248,52	47 751,48	60 000,00
Дисконтированный текущий налог на прибыль	60 000,00	0,00	0,00	60 000,00
Дисконтированный текущий налог на прибыль / при применении модифицированного договора	0,00	9 421,94	28 255,31	37 677,25
ИТОГО РАЗНИЦА				22 322,75
2 вариант учетной политики				
Текущий налог на прибыль	60 000,00	0,00	0,00	60 000,00
Текущий налог на прибыль / при применении модифицированного договора	13 846,15	46 153,85	0,00	60 000,00
Дисконтированный текущий налог на прибыль	60 000,00	0,00	0,00	60 000,00
Дисконтированный текущий налог на прибыль / при применении модифицированного договора	13 846,15	35 502,96	0,00	49 349,11
ИТОГО РАЗНИЦА				10 650,89

Таким образом, суммарная величина экономии на налоге для покупателя составляет 22 322,75 рубля (при первом варианте учетной политики) и 10 650,89 рубля (при втором варианте учетной политики).

В целях оценки влияния изменения отложенных налогов на финансовые показатели проведем их факторный анализ. Применяемые в данном случае формулы будут аналогичны формулам 2.46 – 2.60, используемым при анализе финансовых показателей у покупателя.

Результаты расчетов по формулам оформим в приложениях В (для 1 варианта учетной политики) и Г (для 2 варианта учетной политики).

На основании данных, представленных в приложениях В и Г, можно сделать вывод, что отражение отложенных налогов оказывает негативное влияние на финансовые показатели. Есть основания полагать, что при повышении цены сделки, отложенные налоги будут оказывать большее влияние на финансовые показатели.

Таким образом, при применении модифицированного договора организации полностью избавляются от негативного влияния отложенных налогов на финансовую отчетность.

Основываясь на предположении, что введение модифицированной формы договора купли-продажи в деловой оборот и появление судебной практики, подтверждающей законность применения данных методик, приведет к снижению соответствующих потерь, организация сможет существенно снизить величину создаваемых резервов либо свести их к нулю.

Выводы по третьему разделу

1) сближение бухгалтерского и налогового учета у продавца в рассматриваемом случае за счет применения модифицированного варианта договора купли-продажи предполагает, помимо отмеченных достоинств, предопределяет появление существенной налоговой экономии, с одной стороны и появление налоговых рисков по причине отсутствия подобной судебной практики, с другой стороны;

2) предложенная модель сближения бухгалтерского и налогового учета предопределяет возникновение у продавца следующих налоговых рисков:

а) риск пересчета платежей по налогу на прибыль, так как есть вероятность того, что налоговые органы посчитают именно будущую цену сделки налоговой базой;

б) вероятность возврата НДС (если его понимать не только как потери, но и как выгоду);

в) риски увеличения потерь, по причине начисления штрафов и пени по неуплаченной величине налога.

При рассмотрении налоговых рисков при использовании продавцом модифицированной формы договора, можно сделать вывод, что будущая цена сделки и ставка дисконтирования оказывают примерно одинаковое влияние на потери продавца.

При этом при применении второй методики учетной политики следует ожидать повышения оказываемого влияния ставкой дисконтирования. Ставка дисконтирования может являться инструментом существенной корректировки налоговых рисков;

3) налоговые риски можно квалифицировать как оценочные или условные обязательства в соответствии с МСФО и с РСБУ. Наиболее правильным вариантом является их рассмотрение именно как условные обязательства, так как они будут отражены «за балансом» в примечаниях к финансовой отчетности;

4) применение предложенного варианта модифицированного договора купли-продажи позволит у продавца значительно снизить трудоемкость учета, улучшить качество финансовой отчетности, а, следовательно, и повысить инвестиционную привлекательность и кредитоспособность предприятия. А главной экономической выгодой от применения предложенного варианта договорного творчества является достижение существенной налоговой экономии.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя итоги проведенному исследованию, акцентируем внимание на основных заключениях:

1) бухгалтерский учет по МСФО и в скором времени и по ФСБУ в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа достаточно сложен, главным образом, из-за возникновения значительного количества операций с отложенными налогами, которые, помимо увеличения трудоемкости учета, еще и ухудшают качество финансовой отчетности;

2) сближение бухгалтерского и налогового учета в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа и тем самым исключение отложенных налогов и, как следствие снижение трудоемкости учета и улучшение качества финансовой отчетности возможно за счет использования модифицированного варианта договора купли-продажи, ключевым моментом которого является вычисление процентов на основе будущей цены сделки и ставки дисконтирования. Ставок процентов должно быть несколько. Их количество зависит от количества пересчетов справедливой стоимости. Пересчет справедливой стоимости активов, обязательств и капитала по периодам предполагает необходимость фиксирования в договоре варианта учетной политики одного из двух: (1) пересчет производится при наступлении даты платежа, (2) пересчет производится на конец отчетного периода по причине изменения стоимости денег во времени;

3) сближение бухгалтерского и налогового учета в рассматриваемом случае за счет применения модифицированного варианта договора купли-продажи предполагает, помимо отмеченных достоинств, появление существенной налоговой экономии и при этом, появление налоговых рисков по причине отсутствия подобной судебной практики.

В качестве основных научных результатов, имеющие практическое значение, отметим следующие:

1) разработаны модели сближения бухгалтерского и налогового учета для покупателя и продавца в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО на основе применения модифицированной формы договора купли-продажи, ключевыми моментами которого являются:

а) в договоре помимо будущей цены сделки должна быть указана текущая цена сделки для того, чтобы ее можно было использовать в первичных документах и признавать балансовой и налоговой стоимостью актива, обязательства и капитала, а разницу между будущей и текущей стоимостью признавать платой за отсрочку (рассрочку);

б) в договоре должна быть указана ставка дисконтирования;

в) на основании будущей цены сделки и ставки дисконтирования должен быть представлен расчет ставки процента;

г) ставок процентов должно быть несколько. Их количество зависит от количества пересчетов справедливой стоимости;

д) пересчет справедливой стоимости активов, обязательств и капитала по периодам предполагает необходимость фиксирования в договоре варианта учетной политики одного из двух: (1) пересчет производится при наступлении даты платежа, (2) пересчет производится на конец отчетного периода по причине изменения стоимости денег во времени;

е) расчет ставок процентов предполагает поэтапный расчет разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью и ее уменьшения, и в последствии сопоставление сумм с ценой сделки;

2) разработаны модели оценки и учета налоговых рисков у обеих сторон по модифицированному договору купли-продажи. Налоговые риски (неопределенные налоговые позиции) можно квалифицировать как оценочные или условные обязательства в соответствии с МСФО и с РСБУ. При этом наиболее предпочтительным вариантом является их рассмотрение именно как условные обязательства, так как они не будут присутствовать в балансе, а будут отражены в примечаниях к финансовой отчетности;

3) проведено сравнение учетных моделей, отличающихся наличием отложенных налогов и вариантами учета налоговых рисков с анализом их влияния на финансовые показатели предприятия. При применении модифицированного договора организации полностью избавляются от негативного влияния отложенных налогов на финансовую отчетность.

Таким образом, применение предложенного варианта модифицированного договора купли-продажи позволит у покупателя и у продавца существенно снизить трудоемкость учета, улучшить качество финансовой отчетности, а следовательно, и повысить инвестиционную привлекательность и кредитоспособность предприятия. А главной экономической выгодой от применения предложенного варианта договорного творчества является достижение существенной налоговой экономии, которая синтезирует дополнительный эффект от того, что высвобождаемые денежные средства находятся в обороте предприятия и могут обеспечивать дополнительную рентабельность и приращение собственного капитала. И при всех отмеченных достоинствах, предложенная модель предполагает именно законную оптимизацию налоговых обязательств, так как налоговые риски, присутствующие только по причине отсутствия подобной судебной практики, показываются в данной случае либо как оценочные обязательства, либо как условные обязательства. Причем, вариант с условными обязательствами более выгоден с точки зрения улучшения качества финансовой отчетности.

По результатам проведенного исследования подготовлено пять статей, которые приняты к публикации в журналах ВАК: «Аудит и финансовый анализ».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Гражданский кодекс Российской Федерации часть 2 (ГК РФ ч.2) [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9027/]: принят Государственной Думой 22.12.1995 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

2 Налоговый кодекс Российской Федерации часть 1 (НК РФ ч.1) [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/]: принят Государственной Думой 16.07.1998, одобрен Советом Федерации 17.07.1998 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

3 Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2 (НК РФ ч.2) [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/]: принят Государственной Думой 19.07.2000, одобрен Советом Федерации 26.07.2000 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

4 Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29.07.1998 № 135–ФЗ [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19586/]: принят Государственной Думой 16.07.1998, одобрен Советом Федерации 17.07.1998 года // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

5 Федеральный закон «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации» от 03.08.2018 № 302–ФЗ [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_304083/]: принят Государственной Думой 18 июля 2018 года, одобрен Советом Федерации 28 июля 2018 года // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

6 Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных обязательств» (ПБУ 21/2008) [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/]: Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2010 г. № 167н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

7 Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) [<http://www.consultant.ru>

/document/cons_doc_LAW_110328/]: Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.12.2010 г. № 167н// СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

8 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/]: Приложение № 1к Приказу Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 № 106н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

9 Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/]: Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.2001 № 26н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

10 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81165/]: Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 № 107н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

11 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193534/]: Приложение № 4 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

12 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193589/]: Приложение № 7 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

13 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства» [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193590/]: Приложение № 8 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

14 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193569/]: Приложение № 14 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

15 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/]: Приложение № 24 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

16 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 23 «Неопределенность в отношении правил исчисления налога на прибыль» [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_286736/] // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

17 Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 18.08.2014 г. № 03–07–11/41207 [<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=QUEST001;n=139091#026816901345361277>] // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

18 Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 17.06.2014 г. № 03–07–15/28722 [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_157979/] // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

19 Письмо ФНС России от 08.07.2014 № ГД–4–3/13219 @ «О направлении письма Минфина России» [http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_157979/] // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 01.06.2019).

20 КПМГ. Налоговые риски. КР МСФО (IFRIC) 23.

21 МСФО: вопросы применения. Практическое руководство в двух частях. Первое издание. Часть 1. Москва. 2018.

22 МСФО: точка зрения КПМГ. Практическое руководство по Международным стандартам финансовой отчетности. В трех частях. Часть 1. 12–е издание. 2015/16. Москва.

23 Применение МСФО. Общепринятая практика бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Группа международной финансовой отчетности компании EY. Часть 2. 7-е издание. Москва. 2016.

24 Агошкова, Н.Н. Формирование и отражение в бухгалтерском учете стоимости основных средств в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности / Агошкова Н.Н. // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 21. – С. 35–43.

25 Азиева, З.И. Особенности и различия учета основных средств в соответствии с РСБУ и МСФО / Азиева З.И., Челохсаева С.А. // Научный журнал КубГАУ – SciEnotificJourNealofKubSAU. – 2014. – № 99. – С. 1166–1176.

26 Гайдаров, К.А. Резервы под налоговые риски: практика признания в отчетности по МСФО / Гайдаров К.А. // Корпоративная финансовая отчетность. – № 3. – 2016. – С. 1–8.

27 Гетьман, В.Г. Назревшие вопросы совершенствования бухгалтерского учета основных средств / Гетьман В.Г. // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 14. – С. 2–13.

28 Гончар, Е.А. Оценка и учет основных средств и кредиторской задолженности на основе интеграции российских и международных стандартов / Гончар Е.А., Волченкова О.А., Едапина И.А. // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8–3 (85–3). – С. 504–515.

29 Гончар, Е.А. Методика учета основных средств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа на основе интеграции российских и международных стандартов / Гончар Е.А., Волченкова О.А., Едапина И.А. // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 8–2 (85–2). – С. 615–622.

30 Демина, И.Д. Проблемы применения проекта ПБУ 6 «Учет основных средств» в отечественной практике бухгалтерского учета / Демина И.Д., Домбровская Е.Н. // Вестник ГУУ. – 2014. – №4. – С. 163–172.

31 Дружиловская, Э.С. Методика оценки основных средств в бухгалтерском учете / Дружиловская Э.С. // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. – 2012. – № 2–1. – С. 262–269.

32 Дружиловская, Э.С. Система терминов, критерии признания и первоначальная оценка основных средств в новом федеральном бухгалтерском стандарте / Дружиловская Э.С. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 18 (402). – С. 2–12.

33 Дружиловская, Э.С. Сложные вопросы оценки основных средств по МСФО / Дружиловская Э.С. // Бухгалтерский учет. – 2017. – № 10. – С. 25–33.

34 Дружиловская, Э.С. Современные проблемы первоначальной и последующей оценки основных средств в российском и международном бухгалтерском учете / Дружиловская Э.С. // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Социальные науки. – 2017. – № 2 (46). – С. 7–14.

35 Иноземцева, Ю.А. Дисконтирование при отсрочках платежей / Иноземцева Ю.А. // Главная книга. – 2014. – № 10. – С. 27–30.

36 Казакова, В.С. Подходы к оценке основных средств в бухгалтерском учете на основе международной практики / Казакова В.С. // Мир науки и инноваций. – 2016. – Т. 8. № 1 (3). – С. 4–8.

37 Куликова, Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО / Куликова Л.И. // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 6. – С. 63–66.

38 Куликова, Л.И. Основные средства: признание и оценка в соответствии с МСФО / Куликова Л.И. // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 7. – С. 15–19.

39 Мялкина, А.Ф. Принципы учета и формирования информации об основных средствах в финансовой отчетности: международная и российская практика / Мялкина А.Ф., Оводкова Т.А., Трегубова В.М. // Социально–экономические явления и процессы. – 2014. – Т. 9. № 10. – С. 72–79.

40 Поленова, С.Н. Некоторые вопросы оценки, формирования и использования первоначальной стоимости внеоборотных активов в бухгалтерском учете / Поленова С.Н. // Аудит и финансовый анализ. – 2017. – № 5–6. – С. 41–45.

41 Попов, А.Ю. Первоначальная оценка основных средств в бухгалтерском учете: ближайшие перспективы / Попов А.Ю. // Крымский научный вестник. – 2016. – № 3 (9). – С. 53–66.

42 Проняева, Л.И. Новые подходы к формированию стоимости основных средств в бухгалтерском учете / Проняева Л.И. // Научный результат. Серия: Экономические исследования. – 2016. – Т. 2. № 1 (7). – С. 48–56.

43 Просвириной, И.И. «Модели учета основных средств в условиях отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО и их адаптация к российскому законодательству» / Просвириной И.И., Гончар Е.А., Волченковой О.А., Андреевой О.М. // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. № 9 (447). – С. 1052–1068.

44 Просвирина, И.И. Трансформация учета и аудит основных средств в условиях отсрочки платежа по МСФО с применением российского плана счетов / Просвирина И.И., Гончар Е.А., Волченкова О.А., Гвоздев М.Ю., Скрипачева С.С. // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 11. – С. 73–88.

45 Просвирина, И.И. Учет и аудит выручки и дебиторской задолженности в ситуации отсрочки (рассрочки) платежа по МСФО с применением Российского плана счетов / Просвирина И.И., Гончар Е.А., Сазанов С.О. // Аудит и финансовый анализ. – 2019. – № 2. – С. 8–27.

46 Сухарев, И.Р. Практическое применение требований МСФО в российских условиях: учет основных средств / Сухарев И.Р., Сухарева О.А. // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – №12. – С. 14–23.

47 Трушкина, И.Р. Первоначальная стоимость и последующая оценка основных средств в соответствии с МСФО / Трушкина И.Р., Андреева О.О. // Известия Санкт–Петербургского государственного аграрного университета. – 2014. – № 37. – С. 152–155.

48 Туякова, З.С. Особенности учета и оценки основных средств на различных этапах их жизненного цикла в соответствии с требованиями МСФО / Туякова З.С., Черемушников Т.В. // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 38 (380). – С. 2–23.

49 Чернов, В.А. Реалистичность оценки капитала в категориях российских и международных стандартов учета / Чернов В.А., Борисова А.В. // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 5. – С. 18–29.

50 Россол, С. Налогообложение НДС процентов по товарному и коммерческому кредиту [<http://xn——7sbaj7auwnffhk.xn—p1ai/article/17048>] / Россол С. // Аналитический портал «Отрасли права» (дата обращения: 01.06.2019).

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ У ПОКУПАТЕЛЯ
(1 ВАРИАНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ)

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность								
Приобретение оборудования по справедливой стоимости	0,00	0,00	- 16,40	- 16,40	- 16,40	0,00	0,00	100,00
Отражение ОНА	81 656,80	0,00	- 19,69	- 3,29	- 3,26	100,00	0,00	0,00
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	0,00	- 15,75	3,94	3,94	0,00	0,00	100,00
отражение долгосрочного оценочного обязательства								
Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	- 8 165,68	0,00	- 15,36	0,39	0,39	0,85	0,00	99,15
Отражение финансовых результатов	0,00	0,00	- 10,05	5,31	5,31	0,00	0,00	100,00
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	0,00	- 9,00	1,05	1,05	0,00	0,00	100,00
Погашение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	- 24 497,04	0,00	5,31	14,31	14,30	0,08	0,00	99,93

Продолжение приложения А

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность								
Отражение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	2 721,89	0,00	3,51	– 1,80	– 1,80	0,07	0,00	99,94
Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	– 5 443,79	0,00	3,87	0,36	0,35	0,67	0,00	99,33
Отражение финансовых результатов	0,00	0,00	12,40	8,53	8,53	0,00	0,00	100,00
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	0,00	11,32	– 1,08	– 1,08	0,00	0,00	100,00
Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	– 46 272,19	10 887,57	10,93	– 0,39	– 0,42	– 4,55	– 0,97	105,51
Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	0,00	– 2 721,89	6,91	– 4,02	– 4,02	0,00	0,02	99,98
Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	0,00	– 1 701,18	7,04	0,12	0,12	0,02	– 0,49	100,49
Отражение финансовых результатов	0,00	0,00	14,40	7,37	7,37	0,00	0,00	100,00

Продолжение приложения А

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность								
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	0,00	13,49	- 0,92	- 0,92	0,00	0,00	100,00
Текущая ликвидность								
Приобретение оборудования по справедливой стоимости	0,00	-	1,17	1,17	1,17	0,00	-	100,00
Отражение ОНА	81 656,80	-	1,16	- 0,01	0,00	93,629	-	6,371
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	-	1,16	0,00	0,00	-	-	-
отражение долгосрочного оценочного обязательства								
Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	- 8 165,68	-	1,20	0,05	0,05	2,749	-	97,251
Отражение финансовых результатов	0,00	-	1,35	0,15	0,15	0,00	-	100,00
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	-	1,35	0,00	0,00	-	-	-

Продолжение приложения А

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Текущая ликвидность								
Погашение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	- 24 497,04	-	1,36	0,01	0,00	101,900	-	- 1,900
Отражение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	2 721,89	-	1,36	0,00	0,00	99,789	-	0,211
Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	0,00	-	1,41	0,06	0,06	0,00	-	100,00
Отражение финансовых результатов	- 5 443,79	-	1,54	0,13	0,13	1,709	-	98,291
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	-	1,54	0,00	0,00	-	-	-
Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	- 46 272,19	-	1,56	0,02	0,00	103,615	-	- 3,615
Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	0,00	-	1,56	0,00	0,00	-	-	-

Продолжение приложения А

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Текущая ликвидность								
Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	0,00	–	1,65	0,08	0,08	0,00	–	100,00
Отражение финансовых результатов	0,00	–	1,75	0,10	0,10	0,00	–	100,00
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	–	1,75	0,00	0,00	–	–	–
Коэффициент финансовой устойчивости								
Приобретение оборудования по справедливой стоимости	0,00	–	0,66	0,66	0,66	0,00	–	100,00
Отражение ОНА	81 656,80	–	0,62	– 0,04	0,00	93,629	–	6,371
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	–	0,62	0,00	0,00	–	–	–
Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	– 8 165,68	–	0,62	0,00	0,00	100,641	–	– 0,641
Отражение финансовых результатов	0,00	–	0,76	0,13	0,13	0,00	–	100,00

Продолжение приложения А

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Коэффициент финансовой устойчивости								
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	–	0,76	0,00	0,00	–	–	–
Погашение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	– 24 497,04	–	0,87	0,11	0,09	15,029	–	84,971
Отражение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	2 721,89	–	0,85	– 0,01	– 0,01	14,538	–	85,462
Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	0,00	–	0,85	0,00	0,00	–	–	–
Отражение финансовых результатов	– 5 443,79	–	0,97	0,12	0,11	3,353	–	96,647
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	–	0,97	0,00	0,00	–	–	–

Окончание приложения А

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Коэффициент финансовой устойчивости								
Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	- 46 272,19	-	1,23	0,26	0,21	17,208	-	82,792
Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	0,00	-	1,20	- 0,03	- 0,03	0,00	-	100,00
Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	0,00	-	1,20	0,00	0,00	-	-	-
Отражение финансовых результатов	0,00	-	1,29	0,09	0,09	0,00	-	100,00
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	-	1,29	0,00	0,00	-	-	-

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ У ПОКУПАТЕЛЯ
(2 ВАРИАНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ)

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность								
Приобретение оборудования по справедливой стоимости	0,00	0,00	- 13,12	- 13,12	- 13,12	0,00	0,00	100,00
Отражение ОНА	81 656,80	0,00	- 16,54	- 3,42	- 3,39	0,92	0,00	99,08
Нет изменений, либо отражение долгосрочного обязательства	0,00	0,00	- 12,60	3,94	3,94	0,00	0,00	100,00
Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	- 8 165,68	0,00	- 12,26	0,35	0,34	0,97	0,00	99,03
Отражение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	- 35 502,96	0,00	- 3,80	8,46	8,45	0,18	0,00	99,82
Погашение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	3 944,77	0,00	- 6,34	- 2,55	- 2,55	0,06	0,00	99,94
Отражение финансовых результатов	0,00	0,00	- 2,04	4,30	4,30	0,00	0,00	100,00

Продолжение приложения Б

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность								
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	0,00	- 2,04	0,00	0,00	-	-	-
Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	- 4 220,91	0,00	0,17	2,22	2,21	0,08	0,00	99,92
Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	- 37 712,03	8 441,81	8,80	8,63	8,61	0,19	0,04	99,81
Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	0,00	- 5 769,23	6,01	- 2,80	- 2,80	0,00	0,08	100,00
Отражение финансовых результатов	0,00	0,00	13,31	7,31	7,31	0,00	0,00	100,00

Продолжение приложения Б

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность								
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	0,00	13,31	0,00	0,00	–	–	–
Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	0,00	– 1 548,32	– 0,06	– 13,37	– 13,37	0,00	0,00	100,00
Отражение финансовых результатов	0,00	0,00	5,07	5,12	5,12	0,00	0,00	100,00
Нет изменений, либо отражение краткосрочно–го оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	0,00	5,07	0,00	0,00	–	–	–

Продолжение приложения Б

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Текущая ликвидность								
Приобретение оборудования по справедливой стоимости	0,00	–	1,17	1,17	1,17	0,00	–	100,00
Отражение ОНА	81 656,80	–	1,16	– 0,01	0,00	93,63	–	6,37
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	–	1,16	0,00	0,00	–	–	–
Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	– 8 165,68	–	1,20	0,05	0,05	2,75	–	97,25
Отражение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	0,00	–	1,35	0,15	0,15	0,00	–	100,00
Погашение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	0,00	–	1,35	0,00	0,00	–	–	–
Отражение финансовых результатов	– 24 497,04	–	1,36	0,01	0,00	103,03	–	– 3,03

Продолжение приложения Б

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Текущая ликвидность								
Нет изменений, либо отражение краткосрочно-гооценочногообязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	2 721,89	–	1,36	0,00	0,00	101,32	–	– 1,32
Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	0,00	–	1,41	0,06	0,06	0,00	–	100,00
Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	– 5 443,79	–	1,54	0,13	0,13	1,46	–	98,54
Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	0,00	–	1,54	0,00	0,00	–	–	–
Отражение финансовых результатов	– 46 272,19	–	1,56	0,02	0,00	101,06	–	– 1,06

Продолжение приложения Б

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Текущая ликвидность								
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	–	1,56	0,00	0,00	–	–	–
Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	0,00	–	1,65	0,08	0,08	0,00	–	100,00
Отражение финансовых результатов	0,00	–	1,75	0,10	0,10	0,00	–	100,00
Нет изменений, либо отражение краткосрочно-го оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	–	1,75	0,00	0,00	–	–	–

Продолжение приложения Б

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Коэффициент финансовой устойчивости								
Приобретение оборудования по справедливой стоимости	0,00	–	0,66	0,66	0,66	0,00	–	100,00
Отражение ОНА	81 656,80	–	0,62	– 0,04	0,00	93,63	–	6,37
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	–	0,62	0,00	0,00	–	–	–
Погашение ОНА (в связи с начислением амортизации)	– 8 165,68	–	0,62	0,00	0,00	100,64	–	– 0,64
Отражение ОНА (в связи с пересчетом стоимости)	0,00	–	0,76	0,13	0,13	0,00	–	100,00
Погашение ОНА (в связи с пересчетом амортизации)	0,00	–	0,76	0,00	0,00	–	–	–
Отражение финансовых результатов	– 24 497,04	–	0,87	0,11	0,09	15,68	–	84,32

Продолжение приложения Б

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Коэффициент финансовой устойчивости								
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	2 721,89	–	0,85	– 0,01	– 0,01	15,42	–	84,58
Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	0,00	–	0,85	0,00	0,00	–	–	–
Погашение ОНА и отражение ОНО (в связи с пересчетом стоимости)	– 5 443,79	–	0,97	0,12	0,11	4,11	–	95,89
Погашение ОНО (в связи с пересчетом амортизации)	0,00	–	0,97	0,00	0,00	–	–	–
Отражение финансовых результатов	– 46 272,19	–	1,23	0,26	0,22	16,45	–	83,55

Окончание приложения Б

Операция	Величина изменения отложенного налогового актива	Величина изменения отложенного налогового обязательства	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния изменения отложенного налогового обязательства	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Коэффициент финансовой устойчивости								
Нет изменений, либо отражение краткосрочно-гооценочногообязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	–	1,20	– 0,03	– 0,03	0,00	–	100,00
Погашение ОНО (в связи с начислением амортизации)	0,00	–	1,20	0,00	0,00	–	–	–
Отражение финансовых результатов	0,00	–	1,29	0,09	0,09	0,00	–	100,00
Нет изменений, либо отражение краткосрочного оценочного обязательства, либо рекласс долгосрочной части ОО в краткосрочную	0,00	–	1,29	0,00	0,00	–	–	–

ПРИЛОЖЕНИЕ В

ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ У ПОКУПАТЕЛЯ (1 ВАРИАНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ)

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность						
Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости (реализация продукции)	0,00	– 9,71	– 9,71	– 9,71	0,00	100,00
Отражение отложенного налогового актива (в связи с реализацией продукции)	81 656,80	– 17,29	– 7,57	– 7,50	100,00	0,00
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	– 17,29	0,00	0,00	–	–
Отражение финансовых результатов	0,00	– 17,29	0,00	0,00	–	–

Продолжение приложения В

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность						
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	- 17,29	0,00	0,00	-	-
Восстановлен резерв по сомнительным долгам	0,00	8,94	26,23	26,23	0,00	100,00
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	- 24 497,04	11,43	2,49	2,47	1,02	98,98
Отражение финансовых результатов	0,00	11,43	0,00	0,00	-	-
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	11,43	0,00	0,00	-	-
Восстановлен резерв по сомнительным долгам	0,00	16,85	5,41	5,41	0,00	100,00

Продолжение приложения В

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность						
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	- 57 159,76	21,98	5,14	5,08	1,04	98,96
Отражение финансовых результатов	0,00	21,98	0,00	0,00	-	-
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	21,98	0,00	0,00	-	-
Текущая ликвидность						
Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости (реализация продукции)	0,00	4,46	4,46	4,46	0,00	100,00

Продолжение приложения В

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Текущая ликвидность						
Отражение отложенного налогового актива (в связи с реализацией продукции)	81 656,80	3,46	- 1,00	- 0,29	100,00	0,00
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	3,46	0,00	0,00	-	-
Отражение финансовых результатов	0,00	2,85	- 0,61	- 0,61	0,00	100,00
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	2,85	0,00	0,00	-	-
Восстановлен резерв по сомнительным долгам	0,00	3,21	0,36	0,36	0,00	100,00
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	- 24 497,04	3,38	0,17	- 0,01	107,72	- 7,72
Отражение финансовых результатов	0,00	3,38	0,00	0,00	-	-

Продолжение приложения В

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Текущая ликвидность						
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	3,38	0,00	0,00	–	–
Восстановлен резерв по сомнительным долгам	0,00	4,28	0,90	0,90	0,00	100,00
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	– 57 159,76	5,00	0,72	– 0,16	121,98	– 21,98
Отражение финансовых результатов	0,00	5,00	0,00	0,00	–	–
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	5,00	0,00	0,00	–	–

Продолжение приложения В

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Коэффициент финансовой устойчивости						
Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости (реализация продукции)	0,00	3,46	3,46	3,46	0,00	100,00
Отражение отложенного налогового актива (в связи с реализацией продукции)	81 656,80	2,46	- 1,00	- 0,29	71,01	28,99
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	2,46	0,00	0,00	-	-
Отражение финансовых результатов	0,00	1,85	- 0,61	- 0,61	0,00	100,00
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	1,85	0,00	0,00	-	-

Продолжение приложения В

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Коэффициент финансовой устойчивости						
Восстановлен резерв по сомнительным долгам	0,00	2,21	0,36	0,36	0,00	100,00
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	- 24 497,04	2,38	0,17	- 0,01	107,72	- 7,72
Отражение финансовых результатов	0,00	2,38	0,00	0,00	-	-
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	2,38	0,00	0,00	-	-
Восстановлен резерв по сомнительным долгам	0,00	3,28	0,90	0,90	0,00	100,00

Окончание приложения В

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Коэффициент финансовой устойчивости						
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	- 57 159,76	4,00	0,72	- 0,16	121,98	- 21,98
Отражение финансовых результатов	0,00	4,00	0,00	0,00	-	-
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	4,00	0,00	0,00	-	-

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

ФАКТОРНЫЙ АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ У ПРОДАВЦА (2 ВАРИАНТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ)

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность						
Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости (реализация продукции)	0,00	- 9,71	- 9,71	- 9,71	0,00	100,00
Отражение отложенного налогового актива (в связи с реализацией продукции)	81 656,80	- 17,29	- 7,57	- 7,51	100,00	0,00
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	- 17,29	0,00	0,00	-	-
Восстановлен резерв	0,00	- 2,28	15,01	15,01	0,00	100,00
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	- 35 502,96	0,83	3,11	3,08	1,06	98,94
Отражение финансовых результатов	0,00	0,83	0,00	0,00	-	-

Продолжение приложения Г

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность						
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	0,83	0,00	0,00	–	–
Восстановлен резерв	0,00	13,71	12,89	12,89	0,00	100,00
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	– 46 153,85	17,75	4,04	3,99	1,07	98,93
Отражение финансовых результатов	0,00	17,75	0,00	0,00	–	–
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	17,75	0,00	0,00	–	–
Отражение финансовых результатов	0,00	0,00	– 17,75	– 17,75	0,00	100,00

Продолжение приложения Г

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Экономическая рентабельность						
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	0,00	0,00	0,00	–	–
Текущая ликвидность						
Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости (реализация продукции)	0,00	4,46	4,46	4,46	0,00	100,00
Отражение отложенного налогового актива (в связи с реализацией продукции)	81 656,80	3,46	– 1,00	– 0,29	71,01	28,99
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	3,46	0,00	0,00	–	–
Восстановлен резерв	0,00	4,09	0,63	0,63	0,00	100,00

Продолжение приложения Г

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Текущая ликвидность						
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	- 35 502,96	4,53	0,45	- 0,06	114,42	- 14,42
Отражение финансовых результатов	0,00	3,64	- 0,89	- 0,89	0,00	100,00
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	3,64	0,00	0,00	-	-
Восстановлен резерв	0,00	4,40	0,75	0,75	0,00	100,00
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	- 46 153,85	5,00	0,60	- 0,11	117,75	- 17,75
Отражение финансовых результатов	0,00	5,00	0,00	0,00	-	-

Продолжение приложения Г

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Текущая ликвидность						
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	5,00	0,00	0,00	–	–
Отражение финансовых результатов	0,00	5,00	0,00	0,00	–	–
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	5,00	0,00	0,00	–	–
Коэффициент финансовой устойчивости						
Отражение дебиторской задолженности по справедливой стоимости (реализация продукции)	0,00	3,46	3,46	3,46	0,00	100,00
Отражение отложенного налогового актива (в связи с реализацией продукции)	81 656,80	2,46	– 1,00	– 0,29	71,01	28,99

Продолжение приложения Г

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Коэффициент финансовой устойчивости						
Нет изменений, либо отражение долгосрочного оценочного обязательства	0,00	2,46	0,00	0,00	–	–
Восстановлен резерв	0,00	3,09	0,63	0,63	0,00	100,00
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	– 35 502,96	3,53	0,45	– 0,06	114,42	– 14,42
Отражение финансовых результатов	0,00	2,64	– 0,89	– 0,89	0,00	100,00
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	2,64	0,00	0,00	–	–
Восстановлен резерв	0,00	3,40	0,75	0,75	0,00	100,00

Окончание приложения Г

Операции	Величина изменения отложенного налогового актива	Значение финансового показателя	Абсолютное изменение финансового показателя	Отбрасываемый остаток	Степень влияния изменения отложенного налогового актива	Степень влияния отбрасываемого остатка (прочих факторов)
Коэффициент финансовой устойчивости						
Погашение отложенного налогового актива (в связи с пересчетом дебиторской задолженности)	- 46 153,85	4,00	0,60	- 0,11	117,75	- 17,75
Отражение финансовых результатов	0,00	4,00	0,00	0,00	-	-
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	4,00	0,00	0,00	-	-
Отражение финансовых результатов	0,00	4,00	0,00	0,00	-	-
Нет изменений, либо рекласс долгосрочной части обязательства в краткосрочную, либо отражение краткосрочного обязательства	0,00	4,00	0,00	0,00	-	-