

Л.П. БИЛЯЗЕ, доцент,
А.А. ЖАМОЙДА, ДонГУ

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Важность и необходимость реформирования экономики Украины и приведения ее в соответствие с современными требованиями рынка и международными стандартами на сегодня не вызывает никаких сомнений и требует решительных шагов со стороны руководства и общества по достижению поставленных целей. Не явились исключением система бухгалтерского учета и налоговая система государства как основополагающие элементы экономики страны.

С 1 января 2000 г. вступил в действие Закон Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине", ряд национальных положений (стандартов) и новый План счетов бухгалтерского учета, ведется непрерывная работа по разработке нового Налогового Кодекса Украины. На пути этих преобразований возникает немало различных проблем. Одной из таких проблем в бухгалтерском учете является проблема отложенного налогообложения.

Данная проблема связана с тем, что в силу наличия различных правил расчета прибыли для целей налогообложения и для целей составления бухгалтерской финансовой отчетности эти две величины могут существенно различаться. В странах с рыночной экономикой подлежащая налогообложению прибыль, рассчитанная для целей налогообложения, обозначается термином "налоговая прибыль". Прибыль, отражаемая в финансовой отчетности как прибыль до налогообложения и рассчитываемая согласно стандартам учета, обозначается термином "бухгалтерская прибыль". Разницы между ними могут возникать по целому ряду причин. Например, когда для целей учета и для целей налогообложения используются различные ме-

тоды начисления амортизации по основным средствам и, соответственно, различные ее суммы относятся на расходы. В таких случаях при одинаковой налоговой ставке, сумма налога, рассчитанная исходя из бухгалтерской прибыли, обозначаемая термином "расходы на налог" (РН), и сумма налога, рассчитанная исходя из налоговой прибыли и подлежащая уплате, обозначаемая термином "налог к уплате" (НУ), отличаются друг от друга. Величина расходов на налог отражается в отчете о финансовых результатах. Налог, подлежащий уплате и представляющий собой обязательство текущего года по уплате налога, отражается в налоговой декларации. Разница между ними и представляет собой отложенный или отсроченный налог (ОН). Взаимосвязь между указанными величинами можно представить в следующем виде:

$$РН = НУ + (-) ОН.$$

Если бухгалтерская прибыль больше налоговой (при этом расходы на налог больше налога к уплате), отложенный налог трактуется как обязательство по отложенному налогу, если же меньше - как актив от отложенного налога.

Следует подчеркнуть, что отсроченный налог возникает лишь в тех случаях, когда разница между бухгалтерской и налоговой прибылью будет компенсирована с течением времени. Разница между бухгалтерской и налоговой прибылью, возникающая в один учетный период и компенсируемая в последующие периоды, обозначается термином "временная разница". Приведенный пример с амортизацией является примером временной разницы.

Понятие временной разницы используется, когда применяется метод отсрочки для учета отложенного налога. Данный метод применялся в США до конца 80-х годов и в настоящее время заменен методом обязательств [1].

Проблема определения и учета разницы в налогообложении, возникающей в результате применения различных методов амортизации в финансовом (бухгалтерском) и налоговом учете, является наиболее важной и наиболее актуальной на сегодняшний день.

Существование этой проблемы в Украине ставит под сомнение проведение эффективной налоговой реформы в государстве. Поэтому ее решение с применением опыта проведения реформ в системе налогообложения других государств – первостепенная задача экономической политики.

В Украине на сегодняшний день еще не принято и не введено в действие положение (стандарт) бухгалтерского учета 17 “Налог на прибыль” (далее – П(С)БУ 17). Однако можно с уверенностью предполагать, что данное положение будет соответствовать своему первоисточнику – международному стандарту бухгалтерского учета 12 “Налоги на прибыль” (далее – МСБУ 12). Подтверждается это и в аспекте рассматриваемой проблемы отложенного налогообложения. Так, разница между суммой налога на прибыль, исчисленной по данным финансового учета, и суммой налога на прибыль, исчисленной в соответствии с налоговым законодательством, возникшая как результат применения различных методов амортизации, трактуется как временная.

Это означает, что для расчета ее влияния на размер налога на прибыль применяется метод обязательств по балансу. Данный метод регламентируется МСБУ 12 и является в настоящее время,

как указывалось выше, единственным в своем роде [2].

Временной эта разница между финансовой и налоговой прибылью считается лишь с 1 января 1998 г. (даты пересмотра МСБУ 12), а до этого она носила характер временной разницы, что подразумевало применение к ее оценке метода отсрочки.

Новая редакция МСБУ 12 отменила действие метода отсрочки наряду с методом обязательств и, тем самым, сравняла понятия временной и временной разницы. Метод отсрочки заключался в том, что величина отложенного налога рассчитывалась как разница между расходами на налог и налогом к уплате:

$$OH = PH - NU.$$

Сущность метода обязательств состоит в том, что апробируется расчет будущих обязательств по уплате налога на основании предположений о будущих доходах и расходах. Прежде всего, рассчитывается обязательство по отложенному налогу и налог, который необходимо будет уплатить в текущем периоде, а величина расходов на налог, отражаемая в отчете о финансовых результатах, получается путем их суммирования:

$$PH = NU + OH.$$

Таким образом, с изменением метода расчета влияния указанной разницы на налог на прибыль произошла и замена понятия временной на временную разницу. При этом изменилось не просто место ударения в данном слове, но и его сущность. Под временной разницей понималась разница между бухгалтерской и налоговой прибылью, возникающая в один учетный период и компенсируемая в последующие, а под временной разницей понимается разница между величиной актива или обязательства для целей налогообложения и их учетной стоимостью. Но, несмотря на разницу данных

определений, суммы временной и временной разницы практически всегда равны, что подтверждается опытом использования МСБУ 12.

"Практически всегда" означает, что существуют временные разницы, которые не являются разницей во времени. Например, те временные разницы, которые возникают, когда:

- немонетарные активы и обязательства зарубежной хозяйственной единицы, которые являются неотъемлемой частью операций предприятия, которое отчитывается, переводятся по "историческим" валютным курсам;

- немонетарные активы и обязательства переводятся из одной валюты в другую согласно МСБУ 29 "Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции";

- балансовая стоимость актива или обязательства после первичного признания отличается от их первоначальной налоговой базы.

Следовательно, разница, которая возникает в результате данных событий, – временная и не может приравниваться к временной.

Имманентность самого понятия "временная разница" подразумевает тот факт, что данная разница будет компенсирована с течением времени. Следовательно, должен существовать конкретный ограниченный промежуток времени, по истечении которого произойдет эта компенсация возникшей разницы в налогообложении.

Рассматриваемая нами временная разница, являющаяся следствием отличия применяемых методов амортизации, также должна сглаживаться в течение конкретного промежутка времени, который варьируется в зависимости от глубины разницы между применяемыми методами амортизации.

Подобные различия между суммами амортизационных отчислений в бухгалтерском и налоговом учете возникают

практически во всех странах. Для примера и сопоставления с отечественной системой учета можно приводить любое государство, придерживающееся канонов МСБУ. Однако наиболее ярким и уместным будет пример США в этой области, а также их опыт в реформировании системы налогообложения 1986 г.

США в вопросах бухгалтерского учета придерживаются традиционно сложившейся методологии и принципов и не склонны подвергать частым изменениям и пересмотрам соответствующие нормативные документы в этой области. Система бухгалтерского учета полностью соответствует международным стандартам, а поэтому такой консерватизм лишь приветствуется.

Амортизация в США представляется процессом распределения стоимости приобретенных активов на отчетные периоды, в течение которых ожидается получение прибыли. Общепринятого метода амортизации в бухгалтерском учете не существует. Предприятия самостоятельно выбирают используемые методы амортизации, руководствуясь, прежде всего, экономической сущностью амортизируемого актива. Большинство субъектов хозяйствования США используют четыре общеизвестных в мировой практике бухгалтерского учета метода, достаточно подробно описанных в МСБУ 16 "Основные средства" (метод равномерного (прямолинейного) списания стоимости; производственный метод; метод суммы чисел (кумулятивный); метод уменьшающегося остатка).

Следовательно, любой объект основных фондов за срок полезного использования (эксплуатации), т.е. за тот ожидаемый период времени, в течение которого предприятие рассчитывает использовать в своей деятельности данный объект, будет полностью амортизирован в бухгалтерском учете, а это означает, что его амортизируемая стоимость полно-

стью воссоздастся за это время предприятием.

Теперь следует посмотреть, как обстоит дело в налоговом учете по отношению к вопросу амортизации основных средств, т.е. какой метод амортизации предлагается налоговым законодательством США.

В 1981 г. Конгресс США заменил методы начисления амортизации, которые используются при составлении финансовых отчетов, на систему ускоренного восстановления стоимости (ACRS) [3]. Тем самым были изменены правила расчета амортизационных отчислений для определения налогооблагаемой прибыли. Система ACRS исключает понятие предварительного срока полезного использования и понятие ликвидационной стоимости, а вместо них требует, чтобы скидка на восстановление стоимости начислялась на неизменную стоимость имущества при его использовании в течение срока, установленного законом для оборудования подобного типа.

В 1986 г. Конгресс США принял Закон о реформе системы налогообложения, который включил в себя понятия, содержащиеся в ACRS. Законом для объектов основных средств было закреплено начисление амортизации для целей налогообложения по методу ускоренного восстановления, т.е. начисление амортизации исходя из первоначальной стоимости объекта по нормам, дифференцированным по годам эксплуатации.

Из сказанного выше очевидно, что метод подсчета амортизации в целях налогообложения не всегда будет приемлемым для финансового учета предприятия, так как сроки восстановления стоимости по рассматриваемому методу значительно короче предполагаемых сроков полезного использования основных средств, подлежащих амортизации.

В виду этого, если предприятие пожелает изначально предотвратить воз-

никновение временной разницы в налогообложении путем использования последнего метода амортизации в финансовом учете (т.е. тем самым нивелировать различия в амортизационной политике налогового и финансового учета), то оно вынуждено будет пренебречь экономической обоснованностью своих решений, что является недопустимым. В то же время ошибкой будет и отрицание того, что существуют такие основные средства, применение для которых метода уменьшающегося остатка для бухгалтерского и налогового учета будет обосновано со всех точек зрения. Но нужно ли предотвращать возникновение данной временной разницы в условиях действия Закона о реформе налоговой системы 1986 г. в США? На этот вопрос ответ однозначный – нет! Более того, создание ограниченных временем различий исчисления налогооблагаемой прибыли и прибыли, отражаемой в финансовой отчетности, есть цель применения названного выше метода амортизации. Квинтэссенция временных различий состоит в том, что в первые годы использования основных средств амортизация, исчисленная согласно системе ускоренного восстановления стоимости, значительно выше, чем рассчитанная другим альтернативным методом. Следствием этого является образование экономии налога на прибыль. Эту экономию предприятие может использовать исходя из собственных потребностей. При этом данная экономия будет учитываться как обязательство – налог на прибыль будущих периодов. С течением времени (в последующие годы эксплуатации объекта основных средств) сумма амортизационных отчислений для целей налогообложения будет уменьшаться. При достижении определенного временного отрезка она опустится ниже уровня амортизации для целей финансового учета. В свою очередь происходит одновременное

погашение обязательств по налогу на прибыль [4]. В итоге вырисовывается достаточно понятная картина обоснованности системы ACRS в Законе о реформе системы налогообложения США:

1) сумма налога на прибыль не занижается;

2) срок полезной службы оборудования не подлежит корректировке и сохраняется его имманентность;

3) создаются предпосылки и реальные возможности максимально рационального использования оборотных средств предприятия.

Использование данного подхода к налогообложению стимулирует вложение предприятиями оборотных средств в создание новых мощностей и более быстрое списание изношенного и морально устаревшего оборудования, т.е. стимулируется процесс воспроизводства во имя производства.

Однако при этом необходимо постоянно помнить об имманентности временной разницы и четко определяться с периодом времени, в течение которого она компенсируется, другими словами, необходимо соблюдать принцип: "Временная разница – временные рамки".

В Украине на сегодняшний день метод уменьшающегося остатка, совпадающий по своему принципу с системой ACRS, применяется одновременно в налоговом и бухгалтерском учете. Однако природа этого метода, продиктованная налоговым законодательством, несколько иная, и он не имеет ограничения во времени. Усугубляют ситуацию и понижающие коэффициенты, применяемые в последнее время постоянно к нормам амортизации (в 2000 г. – 0,8). Сломить сложившуюся ситуацию смог бы переход к начислению амортизации в бухгалтерском учете согласно П(С)БУ 7 "Основные средства" по методу, который предприятия устанавливают самостоя-

тельно, руководствуясь возможностью получения экономических выгод от конкретного объекта основных средств и распределения этих выгод во времени. Одновременно необходимым является принятие П(С)БУ 17 с обоснованным в нем методом амортизации основных средств в целях налогообложения. Только в тесной взаимосвязи данных шагов возможно получение в Украине экономического эффекта от использования временной разницы в налогообложении прибыли и ее компенсирование.

На сегодняшний день П(С)БУ 17 еще не принят, а в виду того, что 2000 г. является переходным для предприятий в отношении национальных стандартов, его введение в действие в ближайшее время остается под вопросом.

Введение П(С)БУ 17 "Налог на прибыль" всецело зависит от его согласования с проектом нового Налогового Кодекса Украины, принятие которого – вопрос времени. Поэтому, Украина оказалась в ситуации, когда П(С)БУ 7 действует во взаимосвязи со "старым" налоговым законодательством. Что из этого выйдет в отношении вопроса исчисления сумм налога на прибыль в бухгалтерском и налоговом учете и их разности в результате применения различных методов амортизации – временной разницы – вопрос дальнейших исследований.

Бухгалтерский учет основных фондов согласно П(С)БУ 7 аналогичен их учету по МСБУ 16. Следовательно, предприятие, теперь уже украинское, вольно самостоятельно выбирать метод амортизации, руководствуясь при этом аналогичными мотивами, что и американское предприятие: ожидаемым периодом времени использования объекта, предусматриваемым физическим или моральным износом, правовыми и иными ограничениями использования объекта (при наличии таковых) и другими мотивами.

Начисляется амортизация с применением все тех же наиболее распространенных методов: прямолинейного, ускоренного, кумулятивного и производственного. Тем самым обеспечивается полная амортизация объекта основных средств в течение срока его полезной эксплуатации (достижение либо нулевой балансовой стоимости, либо – ликвидационной стоимости, если последняя предусмотрена). Это дает возможность предприятию воспроизвести амортизированный объект основных фондов.

Совершенно иначе дело состоит в налоговом учете. Предложенный Законом Украины "О налогообложении прибыли предприятий" в редакции от 22.05.97 г. №283/97-ВР с изменениями и дополнениями (далее – Закон о прибыли) механизм начисления амортизационных отчислений не отражает и, в принципе, не может отражать реальное состояние основных фондов предприятия, что парадоксально. Жесткость амортизационной политики усугубляется применением понижающих коэффициентов: в 1998 г. – 0,6; в 1999 г. – 0,8; в 2000 г. – 0,8.

На практике это означает пополнение бюджета за счет кармана предприятия-производителя в необходимой сумме в нужный момент времени. Уменьшающие коэффициенты еще более увеличивают срок воспроизводства основных фондов, а в сочетании с прочими условиями вообще делают его бесконечным. Это можно подтвердить, используя простые алгебраические действия, основываясь при этом на положениях статьи 8 "Амортизация" Закона о прибыли и общеизвестном уравнении балансовой стоимости, описанном в той же статье (п. 8.3.2.). Результатом таких действий будет признание формулы определения суммы амортизационных отчислений за один или несколько отчетных периодов сходящейся геометрической прогресси-

ей, что доказывает невозможность амортизации основных средств до нулевого значения. В подтверждение этого приведем итоговое неравенство, полученное в ходе алгебраических преобразований:

$$\sum_{i=0}^{a-1} A(i) < \frac{B(0) \cdot N}{1 - (1-N)} = B(0),$$

где $A(i)$ – сумма амортизационных отчислений за i отчетных периодов;

a – отчетный период, в котором происходит расчет суммы амортизационных отчислений;

$B(0)$ – балансовая стоимость группы основных фондов на начало первого отчетного периода;

N – норма амортизации.

Сама прогрессия может быть представлена выражением:

$$A_{(0)} + A_{(1)} + \dots + A_{(a-1)} = B_{(0)} \cdot N * [1 + (1-N) + (1-N^2) + \dots + (1-N)^{a-1}].$$

Так как амортизация до нулевого значения невозможна, то, следовательно, объект основных средств в налоговом учете не амортизируется полностью никогда (во всяком случае, амортизация большей части его стоимости растягивается на десятки лет).

Теперь вернемся к проблеме временной разницы и обнаружим, что именно здесь приобретает значение приведенный выше принцип "временная разница – временные рамки". Это связано с тем, что эти "временные рамки" в отечественной системе учета попросту отсутствуют.

Следовательно, нет и той пресловутой временной разницы в начислении налога на прибыль вследствие разных методов начисления амортизации, о которой нам говорят в украинской системе учета. Какая же это тогда разница? Это гипертрофированная Законом о прибыли временная разница, постепенно принимающая вид постоянной разницы. Не создают предприятию различные мето-

ды амортизации основных средств той временной разницы в налогообложении, о которой идет речь в системе ACRS, а поэтому не могут украинские предприятия получать экономические выгоды от этого – система налогообложения не позволяет.

Вообще вопрос отложенного налогообложения в сложившейся ситуации остается очень и очень непростым. Налоговая база оценки в сложившейся ситуации будет значительно из периода в период превышать учетную (финансовую) базу оценки суммы налога на прибыль. Следствием этого явится рост статьи баланса "Отсроченные налоговые активы".

Отсроченный налоговый актив (т.е. сама оценка этой статьи) рассчитывается как установленная налоговая ставка от суммы временной разницы, на которую налогооблагаемая прибыль превышает учетную. Совершенно не понятно, что с таким "ростом" активов будет делать предприятие? Под сомнение ставится и вопрос соответствия этой статьи критериям признания статей в финансовой отчетности. Следовательно, не ясен экономический смысл этой статьи в сложившейся ситуации, и уж тем более вероятность поступления каких-либо экономических выгод, связанных с ней. Достоверность этой статьи также ставится под сомнение в виду необоснованности на данный момент отнесения рассмотренной разницы налогообложения к временной.

Поскольку мы начали свои рассуждения с рассмотрения имманентной временной разницы, существующей в финансовом и налоговом учете США, которая основана на единых основополагающих бухгалтерских принципах, то нельзя не сказать о методах коррекции прибыли, остающейся у предприятия после уплаты налогов, принятых в

МСБУ. При этом еще раз акцентируем внимание на имманентности временной разницы: она известна и ограничена во времени. Эти методы следующие:

- метод "сквозного потока", при котором налог, который должен быть учтен, берется в виде налоговой оценки, а проблема временных различий просто игнорируется, т.е. используются оценки сугубо из налоговой отчетности;

- метод "полной отсрочки", строящийся на принципе начисления. При этом методе общее воздействие от налогов всех временных отличий отражается в отчете о финансовых результатах;

- метод "частичной отсрочки", посредством которого учитывается налоговый эффект от их разной величины во времени с учетом, что в будущем будет проведена коррекция [5].

Европейское сообщество специально не регулирует данную проблему. Однако стандарт IAS 12 "Бухгалтерский учет и отчетность налогов на прибыль" отдает предпочтение методу "полной отсрочки", но и не запрещает применение метода "частичной отсрочки". К тому же, еще раз подтверждая вышеприведенный нами принцип "временная разница - временные рамки", IAS рекомендует странам, которые основываются на отсроченных налогах, проводить нормальную и благоразумную практику ограничения пределов отсрочки таких налогов.

Для условий Украины говорить о применении указанных методов – несвоевременно, хотя бы пока не будет изменен налоговый учет, и метод амортизации в нем не перестанет обладать свойством геометрической прогрессии.

Таким образом, имеются все основания предполагать, что метод "полной отсрочки" будет в перспективе действовать и в Украине после принятия П(С)БУ 17 "Налог на прибыль" и Налогового Кодекса. Тогда общее воздействие всех

временных отличий будет отражено в отчете о финансовых результатах согласно П(С)БУ 3 "Отчет о финансовых результатах", который является аналогом отчета о прибылях и убытках, который упоминается в данном методе.

Изложенная выше проблема исключительно важна в условиях принятия П(С)БУ 17 "Налог на прибыль" и Налогового Кодекса Украины, поскольку П(С)БУ 17 не должен противоречить последнему. Степень влияния рассмотренной разницы в налогообложении на экономическое состояние конкретного предприятия и государства в целом настолько велика, что требует взвешенного и особо тщательного подхода к определению метода амортизации для целей налогообложения в П(С)БУ 17, а не слепого его переноса из МСБУ 12.

При принятии П(С)БУ 17 государство должно хорошо продумать следующие вопросы: хочет ли оно стимулировать производителя, нужно ли ему обновление материально-технической базы производства, каким будет наполнение бюджета в этом случае и многое др. При всем при этом не стоит забывать о том, что положения МСБУ 12 и метод амортизации, приведенный в нем для целей налогообложения, отнюдь не являются ущербными. В этом мы убедились на примере США, и это наталкивает на дополнительные размышления о безальтернативности указанного метода для отечественных условий. Более того, опыт США в реформировании своей системы налогообложения должен стать образцовым для Украины в виду успешного внедрения лояльной для всех налоговой системы, ее действенности по достижению субъектами хозяйствования максимального экономического эффекта своей деятельности (т.е. стимулирующего характера системы).

В пользу преемственности опыта США свидетельствует и схожесть самой проблемы противоречий между налоговым и бухгалтерским учетом в США и в Украине.

Поэтому, при принятии соответствующих законодательных актов в области налогообложения, законодателям необходимо обдумать два альтернативных варианта: действовать типичным методом "проб и ошибок" или пойти по более рациональному и эффективному пути. Украина должна сделать правильный выбор.

Список литературы

1. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. – М.: "Аналитика-Пресс", 1998. – 288 с.
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: ФПБАУ, 1998. – 736 с.
3. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 496 с.
4. Батищев В. Некоторые аспекты начисления амортизации основных фондов в США и в Украине // Бизнес. – 1998. - №48 (307).
5. Джон Блейк, Ориол Амаг. Европейский бухгалтерский учет. Справочник / Перевод с англ. - М: Информационно-издательский дом "Филинь", 1997. – 400.
6. Кравченко И. Учет налогов на прибыль согласно МСБУ // Бухгалтерский учет и аудит. – 1999. - №11,12.