

На правах рукописи

АЛЕТКИН ПАВЕЛ АЛЕКСАНДРОВИЧ

**УЧЕТ И АНАЛИЗ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ
АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Казань - 2011

Диссертация выполнена в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор
Куликова Лидия Ивановна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Клычова Гузалия Салиховна

доктор экономических наук, профессор
Чайковская Любовь Александровна

Ведущая организация **ГОУ ВПО «Тверской государственный университет»**

Защита состоится «19» сентября 2011 года в 14.00 на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 в ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

С авторефератом можно ознакомиться на сайте <http://www.ksfei.ru/>

Автореферат разослан «19» августа 2011 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
д-р экон. наук, доцент

О.Н. Вишнякова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В условиях рыночных отношений пользователи финансовой отчетности заинтересованы в достоверной, понятной, уместной и надежной информации о финансовом положении и результатах деятельности коммерческой организации. Качество представляемой информации о деятельности организации в финансовой отчетности влияет на обоснованность управленческих решений, принимаемых всеми заинтересованными пользователями.

Развитие рынков капитала привело к повышению требований к содержанию и качеству отчетной информации. Одним из следствий этого процесса стало появление в финансовой отчетности таких показателей, как отложенные налоговые активы и обязательства. Раскрытие в финансовой отчетности информации об отложенных налоговых активах и обязательствах позволяет пользователям отчетности получать информацию не только о текущих, но и о будущих налоговых последствиях хозяйственных операций, совершаемых коммерческой организацией. Ценность информации об отложенных налоговых активах и обязательствах заключена в том, что пользователи финансовой отчетности могут определить величину чистой прибыли, рассчитанную с учетом будущих налоговых обязательств коммерческой организаций.

Масштабные преобразования в области реформирования отечественной системы бухгалтерского учета, направленные в сторону сближения национальных учетных правил с международными стандартами финансового учета и отчетности, привели к необходимости отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств и в нашей стране. Установленные в отечественной системе нормативного регулирования бухгалтерского учета методы оценки и отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств не соответствуют принципам международных стандартов. Вместе с тем, в соответствии с федеральным законом «О консолидированной финансовой отчетности» коммерческие организации обязаны будут руководствоваться правилами международных стандартов при отражении в консолидированной отчетности налоговых активов и обязательств. Отсутствие единых правил и методов учета отложенных налогов на прибыль при составлении индивидуальной и консоли-

дированной отчетности увеличивает трудоемкость и затратность учетных работ, что приводит к несоблюдению требования рациональности ведения учета.

В соответствии с отечественной и международной учетной практикой отложенные налоговые активы и обязательства подлежат признанию в составе долгосрочных активов и обязательств бухгалтерского баланса. Доля отложенных налоговых активов в структуре внеоборотных активов и доля отложенных налоговых обязательств в структуре долгосрочных обязательств по данным консолидированной финансовой отчетности на 1 января 2010 г. составляли соответственно: в ОАО «Камаз» - 6,1% и 9,1%, в ОАО «Силовые машины» - 5,8% и 28%, в «Телефоника Групп» – 25,1% и 11,4%, в «Алкатель-Лусент» – 7,2% и 9,8%.

Существенность информации об отложенных налоговых активах и обязательствах для пользователей финансовой отчетности требует организации детального учета операций с отложенными налогами и раскрытия соответствующих данных в отчетности. Однако этим вопросам не уделяется должного внимания как в теории, так и практике бухгалтерского учета.

Отложенные налоговые активы и обязательства оказывают влияние на финансовое положение и результаты деятельности коммерческой организации, в связи с чем существует необходимость разработки методики анализа отложенных налоговых активов и обязательств. Однако в настоящее время в трудах по экономическому анализу рассматриваются лишь отдельные аспекты указанной проблемы, и отсутствует единая методика анализа отложенных налоговых активов и обязательств.

Актуальность темы исследования, недостаточность теоретических и практических разработок в области учета и анализа отложенных налоговых активов и обязательств предопределили выбор темы диссертации.

Степень разработанности проблемы. Различные аспекты, связанные с изучением проблем учета и анализа налоговых активов и обязательств, нашли свое отражение в исследованиях отечественных специалистов: О.А. Агеевой, Д.А. Ендовицкого, Е.А. Кировой, Г.С. Клычовой, Л.И. Куликовой, О.А. Курбангалеевой, В.Б. Лаврушиной, О.Г. Лапиной, С.В. Модерова, В.В. Панкова, Л.В. Сотниковой, Л.П. Фомичевой, Л.П. Хабаровой, Л.А. Чайковской, Е.В. Чи-

пуренко, а также зарубежных ученых – М. Лэмба, Д. Фридмана, А. Халлера, М. Хугендорна и др.

Не умаляя значения результатов исследований современных отечественных и зарубежных ученых в области решения отдельных задач учета и анализа налоговых активов и обязательств, следует отметить, что существующие на сегодняшний день разработки недостаточно глубоко раскрывают методологию учета и анализа налоговых активов и обязательств и требуют дополнительных исследований в данной области.

Недостаточность практических и теоретических разработок в области бухгалтерского учета и экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств определили цели и задачи диссертационного исследования.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационной работы является разработка и обоснование теоретико-методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств и раскрытия информации о них в финансовой отчетности. Достижение поставленной цели потребовало решения следующих задач:

- раскрыть экономическую сущность отложенных налоговых активов и обязательств;
- выявить различия отечественной системы нормативно-правового регулирования учета отложенных налоговых активов и обязательств от международной практики учета, определить существенные недостатки применяемого в отечественной практике метода учета отложенных налоговых активов и обязательств;
- уточнить и разработать усовершенствованную методику учета отложенных налоговых активов и обязательств в системе отечественного бухгалтерского учета;
- оценить содержание информации об отложенных налоговых активах и обязательствах в финансовой отчетности коммерческих организаций, обосновать необходимость ее качественного улучшения в условиях адаптации международных стандартов финансовой отчетности;

- разработать методику экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств;

- оценить степень влияния отложенных налоговых активов и обязательств на показатели налоговой нагрузки и показатели финансового положения предприятия;

- изучить возможность применения методов стохастического анализа для прогнозирования уровня временных разниц на предприятии.

Область исследования. Исследование соответствует п.1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам» раздела 1 «Бухгалтерский учет» специальности 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика» Паспорта специальностей ВАК РФ.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретико-методических положений бухгалтерского учета и экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств в коммерческих организациях. В качестве объектов исследования выбраны российские коммерческие организации.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования послужили научные труды классиков теории бухгалтерского учета, результаты фундаментальных и прикладных исследований современных отечественных и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета и экономического анализа, нормативно-правовые акты, регулирующие порядок учета и отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств, международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности, обзоры периодических российских и зарубежных изданий по рассматриваемой проблеме.

В качестве инструмента исследования использовались теоретические методы обобщения, индукции, анализа и синтеза. Для разработки научно-обоснованного прогноза уровня временных разниц на перспективу использовались методы стохастического анализа.

Научная новизна результатов диссертационного исследования заключается в разработке теоретических положений и практических рекомендаций по совершенствованию методики бухгалтерского учета и анализа отложенных налоговых активов и обязательств для повышения качества информации о

финансовом положении и финансовых результатах организации. В процессе исследования получены следующие основные научные результаты:

1. Уточнено понятие отложенного налогового актива (обязательства) как особого, специфического вида актива (обязательства), предназначенного для отражения влияния будущих налоговых последствий хозяйственных операций на бухгалтерскую прибыль (убыток) организации и приводящего к притоку (оттоку) экономических выгод организации в виде уменьшения (увеличения) налога на прибыль, подлежащего уплате в будущих отчетных периодах. Определены отличительные признаки отложенных налоговых активов: отсутствие материально-вещественной формы; неспособность выступать самостоятельным объектом гражданских прав и являться предметом договоров мены и купли-продажи; отсутствие в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету обязанности проведения инвентаризации; необходимость признания в бухгалтерском учете только при условии существования вероятности получения налогооблагаемой прибыли в последующих отчетных периодах.

2. Актуализировано положение о необходимости изменения метода учета обязательств по отчету о прибылях и убытках, используемого в отечественной практике учета, на более прогрессивный метод учета обязательств по балансу, позволяющий применять единую методику формирования показателей индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности, определять налоговые последствия операций по переоценке внеоборотных активов, однозначно квалифицировать временные разницы как вычитаемые или налогооблагаемые при признании отложенных налоговых активов и обязательств.

3. Предложена методика учета отложенных налоговых активов и обязательств методом обязательств по балансу при проведении переоценки основных средств и нематериальных активов с использованием счета «Добавочный капитал», позволяющая оценить влияние отложенных налоговых активов и обязательств как на совокупный финансовый результат, так и на капитал организации.

4. Разработана методика формирования оценочного резерва, корректирующего оценку отложенных налоговых активов, вызванных убытками организаций с использованием отдельного синтетического счета «Резерв под отло-

женный налоговый актив». Расчет величины резерва предложено производить исходя из величины планируемой к получению прибыли в будущих отчетных периодах, определяемой на основе профессионального бухгалтерского суждения. Предложено отражение отложенных налоговых активов в бухгалтерском балансе за вычетом суммы оценочного резерва для соблюдения принципов осмотрительности и непрерывности деятельности организации, повышения достоверности и надежности информации о финансовом положении организации.

5. Предложены уровни аналитической детализации счетов учета прибылей и убытков, предусматривающие открытие субсчетов в разрезе видов расхода по налогу на прибыль (текущий на налог на прибыль, отложенные налоговые активы и обязательства), в разрезе продолжаемой и прекращаемой видов деятельности, в разрезе видов деятельности, основанных на классификации денежных потоков (текущая, инвестиционная, финансовая деятельность), позволяющая выполнить требования отечественных и международных стандартов по раскрытию информации об отложенных налоговых активах и обязательствах в бухгалтерской отчетности организации. Разработан формат раскрытия информации об отложенных налоговых активах и обязательствах в бухгалтерской отчетности, позволяющий отражать в отчетности детальную информацию о налоговых последствиях хозяйственных операций, необходимую для целей анализа и принятия управленческих решений.

6. Разработана методика экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств, заключающаяся в проведении структурно-динамического анализа отложенных налоговых активов и обязательств и анализа влияния отложенных налогов на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток), позволяющая комплексно оценить влияние отложенных налоговых активов и обязательств на финансовое положение и финансовые результаты коммерческой организации.

7. Уточнена методика определения показателей налоговой нагрузки коммерческой организации на основе введения в расчеты показателей отложенных налоговых активов и обязательств, что позволяет существенно повысить достоверность и надежность аналитической информации о показателях налоговой нагрузки организации; разработаны теоретические и практические рекоменда-

ции по прогнозированию уровня временных разниц с применением методов стохастического анализа в целях управления финансовыми результатами деятельности коммерческой организации.

Теоретическая и практическая значимость проведенного исследования заключается в том, что основные теоретические выводы и методические положения могут быть использованы как для дальнейших исследований, так и в практической деятельности коммерческих организаций с целью улучшения бухгалтерского учета и экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств и улучшения раскрытия информации о них в бухгалтерской отчетности.

Теоретические и практические материалы данного исследования могут быть включены в учебно-методические материалы для студентов экономических специальностей.

Апробация результатов исследования. Основные положения и результаты диссертационного исследования обсуждались на международных, всероссийских и региональных научных и научно-практических конференциях, проходивших в 2004-2011 гг. в городах Казани и Нижнем Новгороде.

Предложенные в диссертации организационно-методические аспекты бухгалтерского учета и экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств нашли практическое применение в деятельности коммерческих организаций Республики Татарстан: ООО "Вендком-Сервис", ООО «ИнвесХаус».

Основные положения, раскрывающие содержание темы диссертационного исследования, опубликованы в восьми работах общим объемом 2,4 п.л., в том числе три – в ведущих рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК России.

Структура и объем работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, состоящего из 152 наименований, и 5 приложений. Работа изложена на 200 страницах текста, включающих 66 таблиц и 16 рисунков. Логика исследования представлена на рисунке 1.

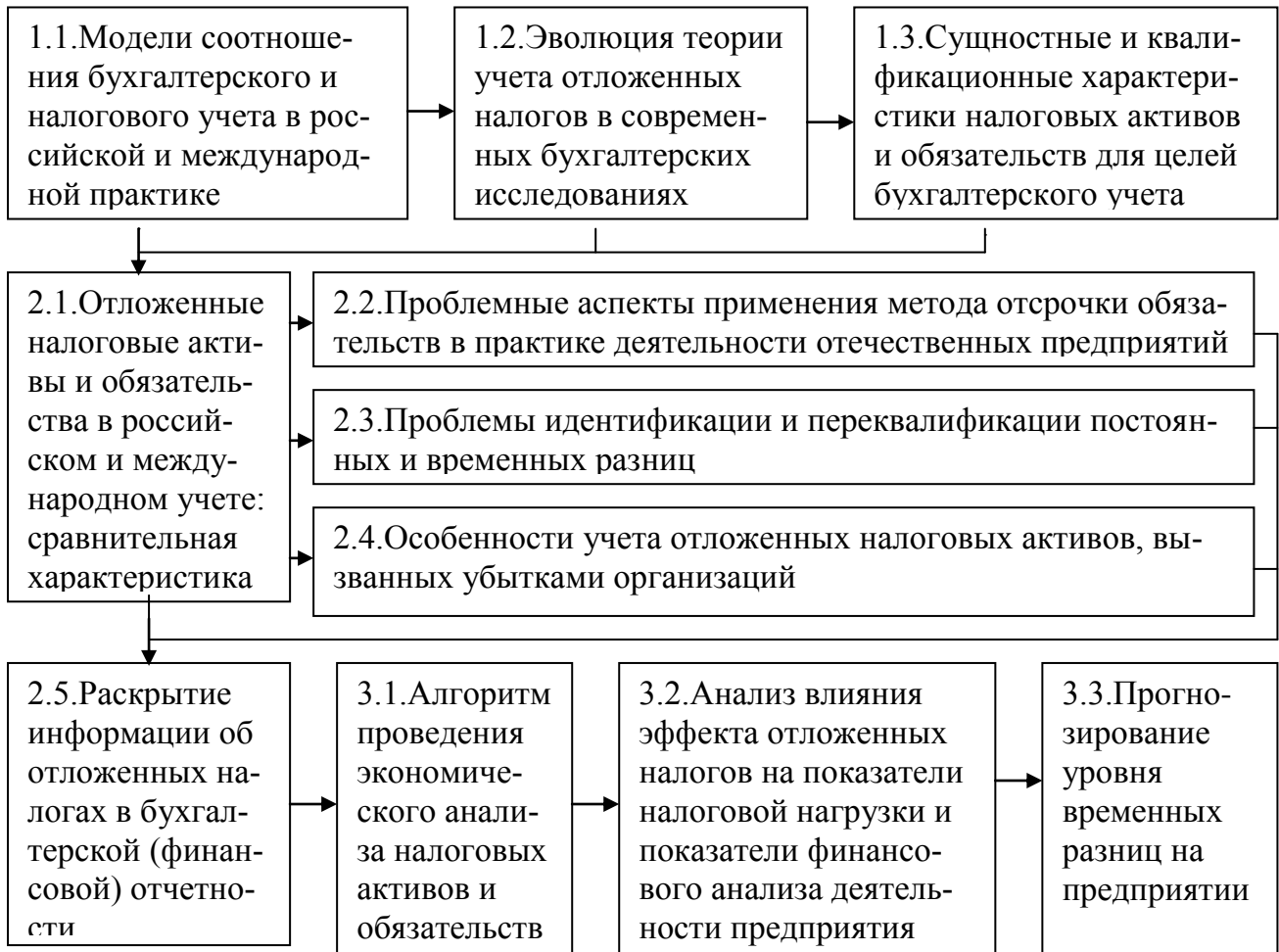


Рис. 1. Блок-схема диссертационного исследования

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Экономическая сущность отложенных налоговых активов и обязательств.

Активное развитие рынков капитала в мировой экономике привело к тому, что во многих странах мира начала складываться тенденция обособления бухгалтерского от налогового учета прибыли.

Формирование показателей прибыли, определяемых по разным правилам для целей бухгалтерского и налогового учета, требует отражения в бухгалтерской отчетности влияния налоговых последствий хозяйственных операций на финансовые результаты коммерческой организации. В отечественной и между-

народной учетной практике данная цель достигается посредством признания отложенных налоговых активов и обязательств.

В процессе проведенного исследования установлено, что отечественные нормативно-правовые акты в области регулирования учета расчетов по налогу на прибыль определяют отложенные налоговые активы и обязательства как часть налога на прибыль организации, а не как самостоятельные виды активов и обязательств.

Учитывая перспективы развития отечественного бухгалтерского учета и его сближения с международными стандартами, в работе предложено придерживаться терминологии активов и обязательств, используемой в международных стандартах финансовой отчетности.

В соответствии с МСФО актив – это ресурс, контролируемый компанией, возникший в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает будущие экономические выгоды.

По нашему мнению, отложенный налоговый актив представляет собой особый, специфический вид актива, не имеющий материально-вещественной формы, предназначенный для отражения влияния будущих налоговых последствий хозяйственных операций на бухгалтерскую прибыль (убыток) организации и приводящий к экономическим выгодам организации в виде уменьшения налога на прибыль, подлежащего уплате в будущих отчетных периодах.

В ходе проведенного исследования нами определены следующие отличительные признаки отложенных налоговых активов, позволяющие обособить их от других видов активов, отражаемых в бухгалтерском балансе:

- отложенные налоговые активы не имеют материально-вещественной формы;
- в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету не закреплена обязанность организации проведения инвентаризации отложенных налоговых активов;
- отложенные налоговые активы не способны выступать самостоятельным объектом гражданских прав и не могут являться предметом договоров мены и купли-продажи;

- активы подлежат признанию в бухгалтерском балансе при условии существования вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства в ряде исследований отечественных ученых, а также нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету трактуются как самостоятельная часть кредиторской задолженности, которой, они, с нашей точки зрения не являются. При признании в учете отложенного налогового обязательства юридической обязанности уплатить сумму данного налога у организации не возникает. Отложенное налоговое обязательство - это обязательство, которое появится в будущих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства, трансформируясь в текущие налоговые обязательства в будущих отчетных периодах, по своей экономической сущности являются частью финансовых результатов организации.

В соответствии с МСФО обязательство – это ресурс, контролируемый компанией, возникший в результате событий прошлых периодов и который приведет к оттоку экономических ресурсов из компании в будущем. По нашему мнению, отложенное налоговое обязательство представляет собой особый, специфический вид обязательства, предназначенный для отражения будущих налоговых последствий хозяйственных операций на бухгалтерскую прибыль (убыток) организации и приводящий к оттоку экономических ресурсов организации в виде увеличения налога на прибыль, подлежащего уплате в будущих отчетных периодах.

2. Методы учета отложенных налоговых активов и обязательств.

Исследование эволюционных аспектов развития теории отложенных налогов позволило установить, что методы учета отложенных налоговых активов и обязательств в отечественной и международной практике не совпадают. Международные стандарты финансовой отчетности предписывают учитывать отложенные налоговые активы и обязательства методом обязательств по балансу, а отечественные учетные правила методом обязательств по отчету о прибылях и убытках.

На основе выделения ряда существующих в отечественной практике проблем, а также сравнения различных методов учета отложенных налогов нами

сформулировано положение о необходимости изменения применяемого в отечественной практике метода учета обязательств по отчету о прибылях и убытках на метод учета обязательств по балансу. В качестве обоснования необходимости изменения метода в диссертации приведены следующие доводы:

- российские организации руководствуются методом обязательств по балансу при составлении консолидированной финансовой отчетности по международным стандартам и методом обязательств по отчету о прибылях и убытках при составлении индивидуальной финансовой отчетности. Применение двух методов одновременно существенно увеличивает трудоемкость учетных работ;

- применение метода учета обязательств по отчету о прибылях и убытках в отечественной практике предполагает признание в отчетности постоянных налоговых активов и обязательств, информация о которых представляет незначительную ценность для пользователей отчетности;

- метод учета обязательств по отчету о прибылях и убытках предполагает учет отложенных налоговых активов обязательств как самостоятельного вида кредиторской задолженности, которыми они не являются;

- использование метода учета обязательств по балансу позволяет однозначно квалифицировать разницу как налогооблагаемую или вычитаемую, что не всегда возможно при применении метода учета обязательств по отчету о прибылях и убытках. В частности, в работе показано, что при изменении оценочных значений (срока полезного использования активов, методов начисления амортизации внеоборотных активов), а также при применении амортизационной премии в целях налогообложения прибыли в отечественной практике возникают проблемы идентификации разниц как налогооблагаемых или вычитаемых. Метод учета обязательств по балансу позволяет устранить этот недостаток;

- при применении метода учета обязательств по отчету о прибылях и убытках игнорируются будущие налоговые последствия, возникающие в результате таких хозяйственных операций, как переоценка основных средств и нематериальных активов, создание оценочных резервов.

3. Совершенствование методики учета отложенных налоговых активов и обязательств.

В свете реализации метода учета обязательств по балансу нами обоснована целесообразность открытия к счету 99 «Прибыли и убытки» действующего Плана счетов таких субсчетов, как «Финансовые результаты», «Расходы по налогу на прибыль», «Налоговые штрафы и пени», а также субсчетов второго порядка к субсчету «Расходы по налогу на прибыль»: «Текущий налог на прибыль», «Отложенные налоговые активы», «Отложенные налоговые обязательства». Предложенная методика позволит отражать текущие и отложенные налоговые активы и обязательства исходя из их экономической сущности как активов и обязательств, отражающих налоговые последствия хозяйственных операций коммерческой организации.

В отечественной практике отложенные налоговые активы и обязательства определяются путем отслеживания временных разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью. Использование метода учета обязательств по балансу предполагает исчисление отложенных налоговых активов и обязательств на основе определения временных разниц между бухгалтерской стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой. В отличие от действующей учетной практики в России, использование метода учета обязательств по балансу требует признания в учете также отложенных налоговых активов и обязательств при возникновении разницы между бухгалтерской стоимостью и налоговой базой актива или обязательства в случаях проведения переоценки активов или приобретения дочернего предприятия.

В исследовании нами предложена методика учета отложенных налогов, возникающих вследствие переоценки основных средств и нематериальных активов, на счете 83 «Добавочный капитал». Применение данной методики учета отложенных налоговых активов и обязательств позволит пользователям бухгалтерской отчетности оценить влияние отложенных налогов как на совокупный финансовый результат, так и на капитал коммерческой организации.

В развитие предлагаемой методики учета отложенных налогов разработан порядок учета отложенных налогов, возникающих при приобретении дочерних предприятий, на счете 04 «Нематериальные активы» с целью обеспече-

ния требований МСФО 3 «Объединения бизнеса». Данный подход позволяет уточнить оценку деловой репутации приобретаемого предприятия с учетом будущих налоговых последствий сделок, заключаемых дочерним предприятием.

4. Совершенствование методики учета отложенных налоговых активов, возникающих в связи с убытками организации.

Результаты проведенного исследования свидетельствуют о наличии проблем, выражающихся в отсутствии должного обоснования при формировании отложенных налоговых активов, возникающих в связи с убытками в практике деятельности отечественных организаций. Несоблюдение принципов осмотрительности и непрерывности деятельности, установленных действующими отечественными и международными стандартами при признании отложенных налоговых активов, возникающих в связи с убытками организации, приводит к завышению стоимости активов в бухгалтерском балансе и искажению финансового состояния коммерческой организации.

С целью соблюдения принципов осмотрительности и непрерывности деятельности организации нами разработана методика учета отложенных налоговых активов, возникающих в связи с убытками организаций, с открытием контраktivного счета 95 «Резерв под отложенный налоговый актив». Предлагаемая методика предполагает формирование резерва исходя из величины планируемой к получению прибыли в будущих отчетных периодах, определяемой на основе профессионального суждения. Для оценки величины планируемой к получению прибыли в будущих отчетных периодах определены критерии профессионального суждения, сгруппированные по следующим направлениям:

- критерии, служащие подтверждением прибыльности компании в будущем и возможности погашения отложенных налоговых активов (существование достаточной будущей налоговой прибыли, существование стратегий налогового планирования в компании, которые позволят ей получить будущую налоговую прибыль; сильная доходная политика компании в прошлых отчетных периодах);

- критерии, свидетельствующие об отсутствии у компании уверенности в погашении отложенных налоговых активов в будущих периодах (накопительная история бухгалтерских убытков; наличие отложенных налоговых активов

по убыткам, которые не были погашены в прошлых отчетных периодах, срок переноса которых на будущие прибыли истек; ожидаемые убытки в будущих отчетных периодах).

Предложенная в работе методика предусматривает отражение отложенных налоговых активов, возникающих в связи с убытками организаций, в бухгалтерском балансе коммерческой организации за вычетом суммы оценочного резерва. Это позволяет повысить достоверность и надежность информации о величине отложенных налоговых активов в бухгалтерском балансе.

5. Совершенствование формирования и раскрытия информации о текущих и отложенных налоговых активах и обязательствах в учетно-аналитической системе организации.

Проведенное в диссертации исследование показателей бухгалтерской отчетности ряда российских компаний показало, что информация об отложенных налоговых активах и обязательствах раскрывается крайне слабо. Учетно-аналитическая система предприятий не позволяет выполнить требования отечественных и международных стандартов о раскрытии информации об отложенных налоговых активах и обязательствах в бухгалтерской отчетности.

С целью раскрытия в отчетности информации о финансовых результатах компании международными стандартами вводится понятие «расходы по налогу на прибыль», под которым понимается совокупность текущих и отложенных налогов на прибыль, возникших за отчетный период. Данное понятие отсутствует в отечественных нормативно-правовых документах по учету расчетов по налогу на прибыль. В отчетности расходы по налогу на прибыль должны быть представлены в различных аспектах. В частности, МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» устанавливает необходимость раскрытия информации о расходах по налогу на прибыль в разрезе прекращаемой и продолжаемой деятельности. МСФО 7 «Отчет о движении денежных средств» предписывает представлять информацию о расходах по налогу на прибыль, относящихся к текущей, финансовой и инвестиционной деятельности.

Несмотря на то, что аналогичные требования содержатся и в российских стандартах - ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности», ПБУ

23/2011 «Отчет о движении денежных средств», в финансовой отчетности отечественных предприятий подобная информация не раскрывается, что свидетельствует о недостатках учетно-аналитической системы.

Появление требований по раскрытию информации о налоге на прибыль в отечественных нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету вызвано стремлением законодателя сблизить учетные правила с международными стандартами. В то же время понятие «расходы по налогу на прибыль» в отечественную практику до сих пор не введено.

В рамках предложенного нами метода учета обязательств по балансу информация о расходах по налогу на прибыль может быть получена при условии правильной организации многоуровневой аналитики на счете 99 «Прибыли и убытки».

В целях совершенствования формирования и раскрытия информации о расходах по налогу на прибыль предложены следующие уровни аналитики, представленные в таблице 1.

Таблица 1

Рекомендуемые уровни аналитики для раскрытия информации о расходах по налогу на прибыль

Уровни аналитики	Примерный перечень аналитических счетов
Вид расхода по налогу на прибыль	1. Текущий налог на прибыль 2. Отложенные налоговые активы 3. Отложенные налоговые обязательства
Вид деятельности, основанный на принципе непрерывности деятельности предприятия	1. Расходы по налогу на прибыль, приходящиеся на продолжаемую деятельность 2. Расходы по налогу на прибыль, приходящиеся на прекращаемую деятельность
Вид деятельности, основанный на классификации денежных потоков	1. Расходы по налогу на прибыль, приходящиеся на текущую деятельность 2. Расходы по налогу на прибыль, приходящиеся на инвестиционную деятельность 3. Расходы по налогу на прибыль, приходящиеся на финансовую деятельность

Предложенные уровни аналитической детализации позволят коммерческим организациям позволить раскрыть информацию о расходах по налогу на прибыль в отчетности согласно международным стандартам.

По нашему мнению, необходимо добавить в отчетность информацию, которой не хватает для детальной оценки влияния отложенных налоговых активов и обязательств на финансовые результаты и капитал коммерческой организации. С этой целью разработан формат раскрытия информации об отложенных налоговых активах и обязательствах в соответствии с ПБУ 18/02 и МСФО 12 «Налоги на прибыль».

Исходя из существующих требований международных стандартов, в диссертации рекомендована структура примечаний к финансовой отчетности, которая может быть представлена четырьмя разделами:

- пояснения по раскрытию информации о компонентах расхода по налогу на прибыль;
- пояснения по раскрытию информации об общей сумме текущих и отложенных налогов, относимых на капитал и прочую совокупную прибыль;
- объяснение взаимосвязи между расходом по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью;
- раскрытие информации в отношении каждого вида временных разниц, признанных в отчете о финансовом положении и в составе прибыли или убытка.

6. Направления развития экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств.

К настоящему времени еще не разработана комплексная методика экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств, данному вопросу уделяется недостаточно внимания в трудах по экономическому анализу.

В рамках проведенного исследования нами предложен алгоритм проведения экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств по следующим направлениям:

- анализ влияния отложенных налогов на структуру бухгалтерского баланса коммерческой организации;
- анализ динамики показателей отложенных налогов;
- анализ влияния отложенных налогов на распределение прибыли до налогообложения;

- анализ структуры текущего налога на прибыль по составляющим;
- анализ реальной ставки по налогу на прибыль предприятия;
- анализ движения отложенных налогов;
- анализ покрытия отложенных налоговых обязательств отложенными налоговыми активами;
- анализ влияния отложенных налогов на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток).

Разработанные в исследовании методика структурно-динамического анализа отложенных налоговых активов и обязательств и методика анализа влияния отложенных налогов на нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) позволяют комплексно оценить влияние отложенных налоговых активов и обязательств на финансовое положение и финансовые результаты коммерческой организации.

Для оценки движения отложенных налогов в течение отчетного периода в работе предложено рассчитывать коэффициенты начисления, погашения и прироста отложенных налогов. Коэффициент начисления отложенных налогов предлагается рассчитывать по формуле (1):

$$K_n = \frac{СНОН}{СОНК}, \quad (1)$$

где: СНОН - стоимость начисленных отложенных налогов за отчетный период;

СОНК - стоимость отложенных налогов на конец периода.

Коэффициент погашения отложенных налогов предлагается рассчитывать по формуле (2):

$$K_n = \frac{СПОН}{СОНН}, \quad (2)$$

где: СПОН - стоимость погашенных отложенных налогов за отчетный период;

СОНН - стоимость отложенных налогов на начало периода.

Коэффициент прироста отложенных налогов предлагается рассчитывать по формуле (3):

$$K_{np} = \frac{ПРОН}{СОНН}, \quad (3)$$

где: ПРОН - сумма прироста отложенных налогов за отчетный период;
 СОНН - стоимость отложенных налогов на начало периода.

Предложенные коэффициенты позволяют оценить интенсивность начисления и погашения отложенных налогов в течение отчетного периода. Чем выше интенсивность движения отложенных налогов, тем выше риск возникновения ошибки в отчетности. Коэффициенты могут найти практическое применение при расчете уровня существенности на стадии планирования аудиторской проверки.

Для комплексной оценки влияния отложенных налогов на увеличение (уменьшение) будущих налоговых обязательств коммерческой организации в исследовании предложено использование коэффициента покрытия отложенных налогов, рассчитываемого по формуле (4):

$$K_{пок} = \frac{СОНА}{СОНО}, \quad (4)$$

где: СОНА - стоимость отложенных налоговых активов на начало (конец) отчетного периода;

СОНО - стоимость отложенных налоговых обязательств на начало (конец) отчетного периода.

Анализ коэффициента покрытия отложенных налогов и его динамики позволяет оценить соотношение будущих экономических выгод в виде возможной экономии по налогу на прибыль и будущих оттоков ресурсов в виде возможного увеличения обязательств по налогу на прибыль.

В исследовании установлено, что отложенные налоги могут повлиять на величину нераспределенной прибыли при проведении переоценки отложенных налогов в связи с изменением ставки налога на прибыль. Анализ влияния отложенных налогов на нераспределенную прибыль предложено рассчитывать по формуле (5):

$$K_{нп} = \frac{УВНП - УМНП}{СНП}, \quad (5)$$

где: УВНП - увеличение нераспределенной прибыли за счет переоценки отложенных налоговых обязательств;

УМНП - уменьшение нераспределенной прибыли за счет переоценки отложенных налоговых активов;

СНП - сальдо нераспределенной прибыли до проведения переоценки.

7. Совершенствование методики определения показателей налоговой нагрузки коммерческой организации.

В исследованиях российских ученых существует множество методик определения налоговой нагрузки предприятия, разработка которых велась в то время, когда понятие «отложенные налоги» не применялось в отечественной практике учета и экономического анализа. По нашему мнению, отложенные налоги, представляя собой изъятия из прибыли, оказывают влияние на налоговую нагрузку коммерческой организации.

Полагаем, что существующие на сегодняшний день методы определения показателей налоговой нагрузки можно классифицировать в две группы:

- методы, базирующиеся на показателе прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налогов;
- методы, базирующиеся на показателе добавленной стоимости.

На основе методики, предложенной М.Н.Крейниной, уточнена формула для определения налоговой нагрузки, базирующаяся на показателе чистой прибыли и учитывающая влияние отложенных налогов (6):

$$H = \frac{B - Cp - ЧП}{B - Cp}, \quad (6)$$

где: В - выручка от продаж;

Ср - затраты на производство проданной продукции без учета налогов;

ЧП - чистая прибыль предприятия, определенная с учетом влияния на нее отложенных налогов.

На основе методики, предложенной Е.А.Кировой, уточнена формула для определения налоговой нагрузки, базирующаяся на показателе добавленной стоимости (7):

$$H = \frac{НП + СО + ОН}{ОТ + СО + П + НП + ОН} \times 100\%, \quad (7)$$

где: НП - налоговые платежи;

ОТ – расходы на оплату труда;

СО – расходы на отчисления на социальные нужды;

П - прибыль предприятия;

ОН – эффект отложенных налогов, определяемый как сумма показателей «Изменение отложенных налоговых активов» и «Изменение отложенных налоговых обязательств» отчета о прибылях и убытках.

С целью прогнозирования величины отложенных налогов, способных повлиять на показатели налоговой нагрузки коммерческой организации, нами разработаны теоретические и практические рекомендации по прогнозированию уровня временных разниц с применением методов стохастического анализа.

В оценке и анализе динамики разниц между бухгалтерской и налоговой прибылью в работе продемонстрирована возможность применения следующие методов исследования динамических процессов:

- а) построение временного ряда, отображающего исследуемый процесс;
- б) расчет показателей динамики (горизонтальный анализ);
- в) определение тренда.

В диссертационном исследовании сделана попытка оценки тренда временных разниц с использованием прямолинейной функции и функции параболы второго порядка. Установлено, что при прогнозировании уровня временных разниц необходимо учитывать их неравномерное распределение в течение года. Проведение сезонного выравнивания временного ряда предложено проводить с использованием метода сезонных коэффициентов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сделанные в процессе диссертационного исследования выводы и предложения имеют теоретическое и практическое значение для коммерческих организаций и будут способствовать дальнейшему развитию теории и практики бухгалтерского учета и экономического анализа отложенных налоговых активов и обязательств.

Реализация разработанной в диссертации системы аналитического учета и раскрытия информации в отчетности об отложенных налоговых активах и обязательствах позволяет значительно повысить качество и прозрачность данных о финансовом положении коммерческой организации и результатах ее деятельности как информационной базы для проведения экономического анализа и

принятия управленческих решений.

Рекомендованные в работе показатели для оценки влияния отложенных налоговых активов и обязательств на финансовые результаты деятельности коммерческой организации имеют практическую значимость и способствуют развитию методики анализа отложенных налоговых активов и обязательств.

СПИСОК ПУБЛИКАЦИЙ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК:

1. Алеткин П.А. Сущностные и квалификационные характеристики налоговых активов и обязательств для целей бухгалтерского учета [Текст] / П.А.Алеткин // В мире научных открытий. – 2011. - № 2. – С.27-30. - 0,6 п.л.

2. Алеткин П.А. Перенос налоговых убытков на будущее в соответствии с МСФО12 [Текст] / Л.И.Куликова, П.А.Алеткин // Международный бухгалтерский учет. -2011. - №12. – С.2-5. - 0,5 п.л.

3. Алеткин П.А. Формирование отложенных налогов на прибыль в консолидированной финансовой отчетности [Текст] / П.А.Алеткин // Вестник Череповецкого государственного университета. – 2011. - №3. – С. 12-19. – 0,4 п.л.

Публикации в других изданиях:

4. Алеткин П.А. Учет расчетов по налогу на прибыль в российской и мировой практике [Текст] / П.А.Алеткин // В сб.: Молодежь и экономическая наука. Статьи и тезисы докладов межвузовской научной конференции молодых ученых и студентов. - Казань: Изд-во КГФЭИ, 2004. - С. 311-313. - 0,2 п.л.

5. Алеткин П.А. Оценка и признание в отчетности отложенных налогов в соответствии с МСФО 12 [Текст] / П.А.Алеткин // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2005. - С. 345-347. - 0,1 п.л.

6. Алеткин П.А. Налоговые балансовые отчеты: вопросы составления [Текст] / П.А.Алеткин // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции - Казань: Изд-во КГФЭИ, 2009. - С.337-339. - 0,1

п.л.

7. Алеткин П.А. Проблемы автоматизации учета отложенных налоговых активов и обязательств [Текст] / П.А.Алеткин // Ученые записки. Выпуск 20. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2010. - С. 138-142. - 0,4 п.л.

8. Алеткин П.А. Проблемы налогового учета амортизируемого имущества [Текст] / П.А.Алеткин // В сб.: Социально-экономические проблемы становления и развития рыночной экономики. Материалы докладов итоговой научно-практической конференции. – Казань: Изд-во КГФЭИ, 2010. - С. 5-6. - 0,1 п.л.