



ИПБ России

№ 5 | 2022

# Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Аудит и его вероятное технологическое будущее  
с. 2
- Нематериальные активы и развитие цифровых технологий  
с. 9
- Формирование резервов под обесценение запасов: историческая ретроспектива, современные проблемы и решения  
с. 15



2022 [www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)



## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

**ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна**, докт. экон. наук, директор Института экономики и управления АПК Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Российская Федерация, Москва

## ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

**РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович**, докт. экон. наук, доцент, первый проректор, профессор департамента «Антикризисное управление и финансы» Института экономики и антикризисного управления, профессор департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва

## РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

**АЛБОРОВ Ролан Архипович**, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Российская Федерация, Ижевск

**БАЛАН Игорь Михайлович**, доктор экономики, конференциар университетар, доцент кафедры «Финансы, банки и бухгалтерский учет» Международного независимого университета Молдовы, Республика Молдова, Кишинев

**ГРИГОРОЙ Лилия Георгиевна**, доктор экономики, конференциар университетар, декан факультета бухгалтерского учета Молдавской экономической академии, Республика Молдова, Кишинев

**ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович**, докт. экон. наук, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Российская Федерация, Казань

**КОВАЛЕВ Валерий Викторович**, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета, Российская Федерация, Санкт-Петербург

**ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович**, докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Российская Федерация, Ростов-на-Дону

**МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович**, докт. экон. наук, профессор Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород

**ПАНКОВА Светлана Валентиновна**, докт. экон. наук, профессор, проректор по экономике и стратегическому развитию Оренбургского государственного университета, Российская Федерация, Оренбург

**РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна**, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Российская Федерация, Москва

**РОЖНОВА Ольга Владимировна**, докт. экон. наук, профессор, профессор департамента учета, анализа, аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

**СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович**, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры экономики и управления Северного государственного медицинского университета, старший научный сотрудник лаборатории методов социально-экономического развития территорий Арктической зоны РФ Федерального исследовательского центра комплексного изучения Арктики РАН, Российская Федерация, Архангельск

**СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович**, докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Российская Федерация, Санкт-Петербург

**ТЕМРИН Сергей Борисович**, доктор экономики, директор аудиторской компании Сопсерт, главный редактор журнала «Бухгалтерские и налоговые консультации», Республика Молдова, Кишинев

**ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич**, докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры информационного обеспечения и бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Российская Федерация, Новосибирск

**ШЕЛАРУ Марина Федоровна**, магистр экономики, председатель государственной экзаменационной комиссии Молдавской экономической академии и Международного независимого университета Молдовы, директор экзаменационного центра ACCA (Association of Chartered Certified Accountants) в Молдове, представитель экзаменационной сему CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) в Молдове, Республика Молдова, Кишинев

## EDITOR-IN-CHIEF

**Liudmila I. KHORUZHIIY**, Doctor of Economics, Director of the Institute of Economics and Management in Agribusiness of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russian Federation, Moscow

## DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

**Dmitry I. RYAKHOVSKY**, Doctor of Economics, Associate Professor, the First Vice-Rector, Professor of the Crisis Management and Finance Department of the Institute of economy and anti-crisis management, Professor of the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

## EDITORIAL BOARD

**Rolan A. ALBOROV**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting, Finance and Audit Department of Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk

**Igor M. BALAN**, PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Finance, Banks and Accounting Department of the Free International University of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

**Lilia G. GRIGOROI**, Phd in Economics, Associate Professor, Dean of the Accounting Faculty of Academy of Economic Studies of Moldova, Republic of Moldova, Chisinau

**Vitaly B. IVASHKEVICH**, Doctor of Economics, Professor of the Management Accounting and Controlling Department of Kazan Federal University, Russian Federation, Kazan

**Valery V. KOVALEV**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Statistics, Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University, Russian Federation, Saint-Petersburg

**Nikolay T. LABYNTSEV**, Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russian Federation, Rostov-on-Don

**Efim A. MIZIKOVSKY**, Doctor of Economics, Professor of the Institute of Economics and Entrepreneurship of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russian Federation, Nizhny Novgorod

**Svetlana V. PANKOVA**, Doctor of Economics, Professor, Vice-rector for Economics and Strategic Development of Orenburg State University, Russian Federation, Orenburg

**Tatyana M. ROGULENKO**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Audit and Taxation Department of State University of Management, Russian Federation, Moscow

**Olga V. ROZHNOVA**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Accounting, Account Analysis and Audit Department of Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow

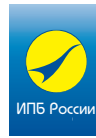
**Vladimir A. SKRIPNICHENKO**, Doctor of Economics, Professor, Professor of Economics and Management Department of Northern State Medical University, Senior Scientific Researcher at the Methods Laboratory of Socio-Economic Development of Arctic Zone in the Russian Federation of Federal Research Centre for Integrated Study of the Arctic Region of the RAS, Russian Federation, Arkhangelsk

**VIATCHESLAV Ya. SOKOLOV**, Doctor of Economics, Professor of the Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University of Economics, Russian Federation, Saint-Petersburg

**Sergey B. TEMRIN**, PhD in Economics, Director of the Audit Company Concept, Editor-in-Chief of Journal "Buhgalterskie i nalogovye konsultatsii", Republic of Moldova, Chisinau

**Alexandr A. SHAPOSHNIKOV**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Information Support and Accounting Department of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russian Federation, Novosibirsk

**Marina F. SHELARU**, Master of Economics, Chairman of the State Examination Commission of the Academy of Economic Studies of Moldova and Free International University of Moldova, Director of the ACCA Examination Centre (Association of Chartered Certified Accountants) in Moldova, Representative of the CIPA-EN UE-net (Certified International Professional Accountants Examination Network) in Moldova, Republic of Moldova, Chisinau



Свидетельство  
о регистрации  
СМИ ПИ № ФС77-54080  
от 8 мая 2013 года  
выдано Роскомнадзором

Учредитель:  
НП «Институт  
профессиональных  
бухгалтеров и аудиторов  
России», тел. 8 800 500-54-51

Адрес: 125009, Москва,  
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, верстка, препресс  
ООО «ДизайнПресс»

Подписано в печать  
20.10.2022  
Формат 60 x 90/8  
Тираж 3 500  
Отпечатано в России

Подписной индекс  
по каталогу  
«Пресса России»:  
14257 – на полугодие,  
25775 – на год

**Журнал включен в систему  
Российского индекса  
научного цитирования**

Журнал включен  
в **Перечень рецензируемых  
научных изданий**,  
в которых должны быть  
опубликованы основные  
научные результаты  
диссертаций на соискание  
ученой степени кандидата  
наук, на соискание  
ученой степени доктора  
наук, с 1 декабря 2015 года

Группа научных  
специальностей –  
08.00.05 – Экономика  
и управление народным  
хозяйством (по отраслям  
и сферам деятельности)  
(экономические науки),  
08.00.10 – Финансы,  
денежное обращение  
и кредит (экономические  
науки),  
08.00.12 – Бухгалтерский  
учет, статистика  
(экономические науки)

Название журнала на рус-  
ском языке – «Вестник ИПБ  
(Вестник профессиональных  
бухгалтеров)», в транс-  
литерации – «Vestnik IPB  
(Vestnik Professional'nyh  
buhgalterov)»

## Accounting and Statistics

- 9 Intangible Assets and Digital Technology Development  
**Alla N. Gomboeva**
- 15 Creation of Provisions for Impairment of Inventories: Historical Retrospective, Modern Problems and Solutions  
**Lidiya I. Kulikova**
- 27 Value Added Tax Reinstatement Problems under the Current Legislation of the Russian Federation  
**Marina V. Medvedeva**
- 33 The Need for a New Accounting Standard for Income Taxes in Russia: a Critical Analysis of Russian Accounting Standard (RAS) 18/02  
**Andrei A. Aksent'ev**

## Теория учета: просто о сложном

- 2 Аудит и его вероятное технологическое будущее  
**М.Л. Пятов**

## Бухгалтерский учет, статистика

- 9 Нематериальные активы и развитие цифровых технологий  
**А.Н. Гомбоева**
- 15 Формирование резервов под обесценение запасов: историческая ретроспектива, современные проблемы и решения  
**Л.И. Куликова**
- 27 Проблемы восстановления налога на добавленную стоимость в условиях действующего законодательства Российской Федерации  
**М.В. Медведева**
- 33 Необходимость разработки нового стандарта по учету налогов на прибыль в России: критический анализ ПБУ 18/02  
**А.А. Аксентьев**



М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

## Аудит и его вероятное технологическое будущее

### Кризис доверия

Обсуждая вероятные направления развития практики бухгалтерского учета, формируемые прогрессом в области современных информационных технологий (далее – ИТ), мы просто не можем обойти вниманием такую важнейшую составляющую нашего дела, как аудит.

Сегодня отношение участников экономической жизни общества к данной области нашей профессиональной деятельности является весьма неоднозначным.

Кто-то скажет, что аудит – это создаваемый профессионалами единственный надежный источник уверенности в достоверности бухгалтерских данных, кто-то будет настаивать на том, что аудит – паразитирующее на учетной практике и непрофессионализме пользователей отчетности сообщество, работа которого – подтверждать очевидное, а профессиональные стандарты – не что иное, как инструкции по уходу от ответственности за недостоверные утверждения.

И вот какую бы позицию в отношении аудита мы с вами, дорогие читатели, ни предпочитали бы занять, очевидно, что в настоящее время его практика переживает очень серьезный кризис доверия. Связано это с изменением отношения (к) и ожиданий (от) публичной бухгалтерской отчетности в целом, так и непосредственно аудиторского заключения, отражающего мнение об ее достоверности.

Как гласит, наверное, самая знаменитая работа в области теории и практики аудита – «Аудит Монтгомери» – «ограниченность возможностей аудита хорошо известна аудиторам, но о ней не знает большинство потребителей подвергнутой аудиту финансовой информации»<sup>1</sup>. При этом «стандарты устанавливают минимальный уровень исполнения и качества, которого ожидают от аудитора их клиенты и общественность»<sup>2</sup>.

В настоящее время так называемое «дело Enron Corporation», в частности приведшее к роспуску аудиторской компании Arthur Andersen,



уже стало излюбленным кейсом для студентов на занятиях по аудиту. Однако нужно сказать, что туман очарованности аудитом стал развеиваться значительно раньше – как минимум в 70-х годах прошлого века<sup>3</sup>.

Автор этой статьи мог наблюдать масштабы этого явления на Всемирном конгрессе бухгалтеров и аудиторов 2014 года в Риме. С трибун самых разных секций конгресса звучали обвиняющие высказывания непрофессионалов (журналистов, известных блогеров, комментирующих экономические вопросы, пропагандистов нефинансовой отчетности и т.п.) по отношению к аудиторам, в которых они хотели видеть гарантов не только достоверности бухгалтерской отчетности компаний, но и их будущего благополучия.

«Что толку в существовании аудита, – восклицали они, – если сегодня я держу в руках положительное аудиторское заключение о достоверности отчетности компании, а через буквально полгода ее объявляют банкротом?!»<sup>4</sup>

Нужно сказать, что потенциальные мишени для критики аудита легко обнаруживаются уже в его ключевых определениях, ставших сегодня нормами действующего законодательства. Это, собственно, определения аудита и аудиторского заключения, подчеркивающие ограничение объекта мнения аудиторов достоверностью (то есть соответствием предписаниям действующих регулятивов) финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций.

### Парадокс ожиданий

С первых страниц любой серьезной работы по теории аудита мы сталкиваемся с этим парадоксом аудиторской деятельности. С одной стороны, мы видим определение аудита как «процесса уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов»<sup>5</sup>, с другой – утверждение о том, что «информационный риск – это

<sup>1</sup> Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О`Рейлли В.М., Хири М.Б. Аудит Монтгомери; Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997 – 31 с.

<sup>2</sup> Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О`Рейлли В.М., Хири М.Б. Аудит Монтгомери. Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997 – 55 с.

<sup>3</sup> См., например, там же, с. 87 с. 97.

<sup>4</sup> См. материалы 19-го Мирового конгресса бухгалтеров: World Congress of Accountants 2014, Rome, Auditorium Parco della Musica, November, 10-13, 2014.

<sup>5</sup> Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – с. 5.

вероятность того, что в финансовых отчетах, публикуемых компанией, содержатся ложные или неточные сведения»<sup>6</sup>.

Казалось бы, никакого противоречия нет – минимизация информационного риска пользователя отчетности обеспечивается получением надежного, независимого профессионального суждения об ее (отчетности) достоверности.

Однако знакомится с этой отчетностью заинтересованный пользователь отнюдь не из любви к строгости и стройности бухгалтерских записей, но для того, чтобы составить мнение о реальном положении дел интересующей его компании. А здесь часто достоверного бухгалтерского учета оказывается совсем не достаточно. И вот здесь этот самый пользователь отчетности очень хочет верить в то, что если ее данные подтверждены аудитором, то его заключение представляет собой некую гарантию того, что положение дел, изображенное бухгалтерами, будет сохраняться и в обозримом будущем – верить как раз в тот самый принцип непрерывности деятельности. Но часто оказывается так, что непрерывность имеет место лишь в применяемых бухгалтерами учетных методах, а в жизни компании наступает, наоборот, «прерывность», что предугадать, глядя в подтвержденные аудиторами отчетные данные, было никак нельзя.

## Ожидания общественности и их оправдание

Это довольно давняя история. Еще в 1978 году в США так называемая Комиссия по обязанностям аудиторов (комиссия Коэна), сформированная при АИСПА<sup>7</sup>, пришла к выводу, что существует «разрыв» между результатами работы аудиторов и ожиданиями потребителей информации и что, за некоторым исключением, ожидания последних, в общем, обоснованы<sup>8</sup>.

К середине 80-х гг. «разрыв ожиданий» не только продолжал существовать, но и увеличился вследствие сложного экономического положения в некоторых отраслях промышленности и из-за нескольких скандальных громких банкротств по причине сомнительных операций или отсутствия у руководства компаний должного понимания рисков, связанных с бизнесом. Кроме того, в повестку дня были вновь внесены вопросы об аудиторской ответственности за выявление и сообщение данных об обмане и противозаконных действиях и о роли аудитора в оценке бизнес-политики, проводимой клиентом<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Робертсон Дж. *Аудит. Перев. с англ.* – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – с. 6.

<sup>7</sup> АИСПА (American Institute of Certified Public Accountants) – Американский институт присяжных бухгалтеров.

<sup>8</sup> Подробнее см. Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейлли В.М., Хириш М.Б. *Аудит Монтгомери. Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова.* – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – С. 87-88.

<sup>9</sup> Подробнее см. там же.

И вот хотя в начале XXI века кризис доверия институту аудита не только не иссяк, но, наоборот, все более обостряется, нельзя сказать, что практика аудита, содержание аудиторских заключений, положения теории аудита никак на него не реагируют. Отнюдь! Аудит существенно изменился в последние годы. И одним из главных таких изменений стало смещение акцента в заключениях аудиторов с мнения о степени соответствия отчетности компании предписаниям учетных регулятивов к выражению суждения о непрерывности деятельности аудируемой компании в обозримом будущем.

Это прекрасно отражает, например, содержание Международного стандарта аудита 570 «Непрерывность деятельности» или положений Федерального закона об аудиторской деятельности, касающихся аудиторского заключения по результатам аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности общественно значимой организации.

Однако, как мы уже отмечали выше, высказывание суждения о непрерывности деятельности компании требует от аудитора анализа данных, выходящих далеко за пределы предмета бухгалтерской (финансовой отчетности), что в условиях реализации методов аудиторской выборки становится крайне затруднительным.

Можно сказать менее дипломатично, но более определено: при констатации необходимости высказывания независимыми аудиторами суждения о непрерывности деятельности компании-клиента, современная методология проведения аудита и актуальные на практике квалификационные требования к аудиторам не позволяют такого суждения сформировать. И те суждения о непрерывности, которые сегодня аудиторы помещают в свои заключения, фактически представляют собой некоторое угадывание, могущее совпасть, а могущее и не совпасть с действительностью.

И вот в связи со сказанным выше, подчеркнем, именно для аудита внедрение в практику тех технологий искусственного интеллекта (ИИ), вероятное участие которых в ближайшем будущем бухгалтерского учета мы с вами, дорогие читатели, обсуждаем в этом году на страницах нашего журнала, представляет собой счастливую возможность преодоления кризисного этапа в его (аудита) развитии.

## От программ аудиторской проверки к виртуальной экономической реальности

Для того чтобы представить те возможности, которые открываются перед аудитом в новой технологической реальности, нужно обратить внимание на одно очень важное обстоятельство: чем в большей степени компьютеризируется практика бухгалтерского учета, тем в большей степени аудит становится проверкой не столько результатов работы бухгалтеров, сколько результатов





работы используемых ими компьютерных программ ведения учета.

Это очень важный для нас тезис! Ведь в таком случае проверка системы бухгалтерского (финансового) учета и/или любой иной системы формирования данных, функционирующей на основе компьютерной программы, может осуществляться посредством доступа к ней соответствующей программы-контролера. В этом случае уходит необходимость выборочной проверки данных – она трансформируется в сплошную. При этом при обеспечении соответствующего доступа со стороны проверяемой компании такая проверка может осуществляться в режиме реального времени, то есть проводиться непрерывно.

Сплошная непрерывная аудиторская проверка – вот возможный сценарий вероятного будущего аудита.

Однако это только самое начало возможных изменений! Использование в аудиторской деятельности самообучающихся алгоритмов искусственного интеллекта и их работа с большими данными в перспективе способны превратить известную нам практику аудита в непрерывную работу этих программ с полным цифровым двойником проверяемой компании. В этом случае прогнозы аудиторов относительно непрерывности деятельности смогут строиться на оценках вероятных сценариев развития компаний, реализуемых в альтернативных виртуальных реальностях их существования.

## Новая реальность – новые постулаты

Применение современных IT и результатов их вероятного развития в аудиторской практике ближайшего будущего способно значимо отредактировать большинство базовых постулатов аудита.

Давайте возьмем за основу известные «первые десять общепринятых постулатов аудита» АICPA, разработанных, к слову сказать, еще в 1939 году<sup>10</sup>, при определенном дополнении составляющих по сей день стержень концептуальных основ аудиторской деятельности. Фактически все они в настоящее время отражены и раскрыты в действующих Международных стандартах аудита.

Возможное новое прочтение первого из них – «Проверку должны выполнять лица, имеющие соответствующую подготовку, то есть аудиторы-профессионалы» – отчетливо показывает вероятную трансформацию профессии аудитора.

Если, собственно, проверку проводит программа, а оценка результатов проверки может быть унифицирована в набор типичных ситуаций, то «лица, имеющие соответствующую подготовку, то есть аудиторы-профессионалы будут призваны оценивать исключительно результаты проверок, не подпадающие под унифицированный набор

вариантов такой квалификации. Конечно, это может означать значительное сокращение числа рабочих мест аудиторов при одновременном серьезном повышении требований к квалификации и компетенциям остающихся в профессии.

Следующий постулат касается независимости аудитора в его суждениях и оценках. Здесь он может звучать как: «Во всех своих действиях, связанных с разработкой и реализацией аудиторских компьютерных программ и оценкой результатов их применения, разработчикам программ и применяющим их аудиторам следует быть независимыми». Действительно, чем в большей степени процедура аудита переходит в область применения алгоритмов ИИ, тем важнее становится независимость лиц, его разрабатывающих и подерживающих.

Далее, вспомним, «Аудиторскую проверку и составление аудиторского отчета необходимо проводить с должным профессиональным вниманием». Программа не может быть «невнимательна». Действие «человеческого фактора» здесь ограничивается разработкой и корректировкой работы программы. И, следовательно, постулат о должном внимании, то есть фактически о профессионализме проверяющих, переносится лишь в область квалификации нетипичных (не могущих быть квалифицированными ИИ) ситуаций.

Следующий классический постулат аудита касается планирования проверки. Здесь следует отметить, что использование ИИ при проверке путем активизации соответствующих программ отменяет необходимость планирования в современном его понимании, фактически направленном на экономию ресурсов при проведении аудита и обеспечение выборки, способной создать уверенность в выносимом суждении. Проверка становится сплошной и может стать непрерывной.

Планирование проверки сможет основываться на классификации (типологизации) компаний с целью «настройки» проверяющей программы под специфику конкретной фирмы. Такая «настройка» сможет означать уточнение типового цифрового двойника компании соответствующего типа на ее (проверяемой компании) индивидуальные параметры.

В случае если аудит данной фирмы будет проводиться не первый раз, аудитор будет располагать уже именно ее (конкретно ее) цифровым двойником, изменяющимся с ходом реальной деятельности фирмы в режиме реального времени. Возможность для аудиторской компании формирования и актуализации такого двойника сможет быть обеспечена на законодательном уровне.

Отсюда, любой тип аудита фирмы, кроме первого, уже не будет предполагать «выхода» аудиторской программы ИИ «на проверку». Непрерывная актуализация цифрового двойника, собственно, и будет представлять собой и непрерывный процесс аудита, аналитическая оценка результатов

<sup>10</sup> См., например, Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – с. 13.

которого сможет быть осуществлена в любой необходимый момент.

Сказанное фактически распространяется и на следующий стандарт (принцип, требование), согласно которому «Чтобы планировать аудиторскую проверку и определить ее содержание, временные рамки и масштаб необходимых тестов, необходимо получить информацию о структуре внутреннего контроля».

Опять же традиционное использование результатов внутреннего контроля при проверке с целью определения того, насколько внешний аудит может полагаться на результаты внутреннего, практически утрачивает смысл в условиях сплошной проверки.

### **Без инвентаризации нам никуда и в будущем**

Вместе с тем речь в новой интерпретации данного постулата может идти, в принципе, о степени открытости учетных систем клиента для аудиторской проверки. Важнейшим для аудитора вопросом становится то, насколько существующая учетная система клиента сможет сделать свои определенные участки фактически «невидимыми» для аудиторской программы, что способно исключить их оценку при квалификации результатов проведенной проверки.

Теоретически программа, например теневого учета, может быть настолько «сильнее» программы аудита, чтобы обеспечить «невидимость» определенных объектов для проверки. Это может стать вопросом применения технологий, обеспечивающих первичную фиксацию объектов посредством их «попадания» в систему учета компании. Таким образом, в новых условиях риск выборки может трансформироваться в риск недоступности определенных данных для используемой аудитором компьютерной программы проверки.

Соответствующие требования со временем смогут обеспечиваться, например, обязательностью использования технологий типа «блок чейн» в операциях с любыми материальными объектами учета и прохождением расчетов компании исключительно через специальные технологические системы.

Также здесь сможет быть использована технология формирования уникального цифрового двойника любого материального объекта при его возникновении, позволяющего учетным системам идентифицировать такой объект (уникальный в любом случае, даже при его сверхсерийном выпуске) в его существовании в реальном мире.

Опять же, здесь можно допустить разработку в обозримом будущем таких технологий, которые, «вскрывая» соответствующие системы, будут позволять создавать такие цифровые двойники (и/или блокчейн единицы) на отсутствующие в реальности объекты или, наоборот, сделать

создаваемый объект «нечитаемым» для формирующих таких «двойников» систем.

Таким образом, здесь мы приходим к выводу о том, что любая степень развития технологий сохранит инвентаризацию как конечного арбитра в проверке достоверности учетных данных. Однако представить себе полностью роботизированные процедуры инвентаризации совершенно не сложно уже даже в настоящее время. Вместе с тем умышленное использование технологий, делающих определенные объекты «невидимыми» для машинного интеллекта, либо, наоборот, «фантомных» объектов всегда будет требовать участие в таких процедурах человека. И вот если сегодня мы говорим о том, что некоторые учетные объекты существуют только на бумаге, здесь, соответственно, речь будет идти о существовании их только в виртуальной реальности.

### **Существенность остается существенной**

Классический постулат аудита, который, несмотря ни на какие технологические революции, не будет нуждаться в корректировке, – это постулат существенности: «Основой для оценки проверяемых финансовых отчетов должна быть существенная информация, полученная в ходе проверок, наблюдений, опросов и подтверждений».

Кстати, отметим, что и процедуры опроса в аудите, скорее всего, будут полностью роботизированы. Программы ИИ смогут проводить опросы как служащих в проверяемой компании людей, так и, собственно, ИИ проверяемой компании.

В том случае, если аудит будет проводиться посредством работы компьютерной программы «от начала до конца», включая вынесение суждения и составление ИИ аудиторского заключения, критерии существенности должны будут закладываться разработчиками программ.

При этом если в настоящее время критерием оценки существенности выступают варианты денежной оценки учетных объектов и ее искажений, то в случае работы с цифровыми двойниками предприятий набор критериев существенности может быть значительно расширен. Потребуется выработка критериев существенности при оценке нефинансовых данных, оценке вероятных сценариев развития событий, поведенческих оценок и т.д.

### **Объект суждения**

В настоящее время часть классических постулатов аудита, касающихся так называемых «Стандартов отчетности»<sup>11</sup>, касаются оценки аудитором степени соответствия представленных в отчетности данных общепринятым бухгалтерским принципам, а следовательно, и действующим учетным регулятивам.

<sup>11</sup> См. Робертсон Дж. Аудит. Перев. с англ. – М.: KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – с. 13.

Как уже говорилось выше, уже в настоящее время мы наблюдаем на практике смещение акцента в аудиторском заключении с выражения мнения о соответствии данных отчетности положениям действующих бухгалтерских стандартов к оценке соответствия отчетности требованию непрерывности деятельности компании. При этом, в отличие от методологии бухгалтерского учета, в аудите непрерывность рассматривается уже как характеристика положения дел компании на дату предоставления отчетности заинтересованным лицам (ее публикации) – вероятность сохранения жизни фирмы и ключевых характеристик ее деятельности в течение хотя бы ближайшего отчетного периода.

Здесь очевидно, что чем больше самых разнообразных факторов, влияющих на вероятное будущее компании, будет принято во внимание, тем более обоснованным будет суждение о непрерывности. Поле таких факторов выходит далеко за границы объектов, отражаемых в бухгалтерской отчетности. При полном соответствии отчетности компании всем правилам бухгалтерского учета, соответствие ее фактического положения дел критерию непрерывности может не соблюдаться.

Использование ИИ, работающего с большими данными, оперирующего цифровым двойником компании и могущего на основе параметров такого двойника выстраивать бесчисленное множество сценариев вероятного развития фирмы, представляет совершенно фантастические с позиций сегодняшнего дня возможности по оценке вероятности сохранения непрерывности деятельности аудируемой фирмы. Именно такая оценка, скорее всего, будет составлять одну из центральных задач для ИИ и в самой аудируемой компании. Сопоставление результатов такого анализа разными программами ИИ (при их существовании) может стать важной задачей как, собственно, аудиторской проверки, так и квалификации ее результатов.

Работа ИИ сможет позволить закладывать в оценку непрерывности и стратегические сценарии развития компании, с последующей их корректировкой. Отсюда в части оценки данных финансовой отчетности (в случае ее сохранения в будущем в знакомой нам форме) мнение аудиторов, скорее, должно будет выражаться относительно степени соответствия этих данных общему выводу о вероятной непрерывности деятельности фирмы.

## Независимость по-новому

Может сложиться впечатление, что наш рассказ – это ода светлому будущему аудита, обеспечиваемому технологическим прогрессом. Конечно, это не так. Да, безусловно, применение в аудиторской практике новейших IT способно на многое. Но, используя новые технологии, мы неизбежно

должны будем столкнуться и с определенными новыми или отчасти новыми проблемами.

Принципиально новое звучание здесь может получить вопрос о независимости аудитора.

Прежде всего, актуализируется вопрос о потенциальной монополизации рынка аудиторских услуг. Для проведения аудита фактически будет достаточно активизировать действие соответствующей компьютерной программы, а результаты ее работы также в большинстве случаев будут поддаваться стандартизированной трактовке. В этих условиях значение будет иметь не только и не столько то, что аудит проводился компанией «N», сколько то, что аудит проводился компанией «N» с использованием программы «X»!

Речь здесь будет идти в первую очередь о независимости разработчиков и наладчиков ПО, и вопрос независимости будет способен выйти далеко за рамки взаимодействия с проверяемой компанией, так как интересы, связанные с влиянием на работу таких программ при их стандартизации (типичности), могут быть просто глобальными. Это может быть связано с оценкой показателей отчетности в определенной отрасли, например, определенного типа хозяйственных операций и т.д.

С другой стороны – это и вопрос независимости тех, кто будет трактовать результаты работы программы в отношении конкретной фирмы-клиента.

В таких условиях аудиторские компании должны будут либо заняться разработкой таких программ проверки, превратившись, по сути, в представителей IT-индустрии (а это в очередной раз будет означать гибель большинства мелких и средних аудиторских фирм и новый виток монополизации рынка), либо закупать их у сторонних организаций типа современных разработчиков бухгалтерских программ, что поставит под вопрос их роль как методологов аудита и исполнителей проверки. Фактически при втором сценарии все влияние на рынок аудиторских услуг может перейти к IT-компаниями, как это в настоящее время происходит (а, вернее, уже произошло) с бухгалтерским учетом.

## Читая «старое» «по-новому»

Известный тезис о том, что «большая часть деятельности аудитора при оценке документов основывается на данных, предоставленных управленческим звеном»<sup>12</sup> также может сохранить актуальность, так как такое предоставление в условиях развития IT начинает заключаться в степени допуска к данным, обеспечиваемой для компьютерных программ аудита.

Отсюда, использование программ ИИ при проведении проверки отнюдь не будет означать устранение классических аудиторских рисков.

<sup>12</sup> Дефлизи Ф.Л., Дженик Г.Р., О`Рейлли В.М., Хири М.Б. Аудит Монтгомери. Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – с. 109.



Может быть несколько переформулирована проблема достаточности объема доказательств. Сплошная проверка полностью снимет все ограничения, связанные с выборкой объектов проверки. Однако потенциальная возможность технического ограничения доступа аудиторских программ к тем или иным данным (свидетельствам) потребует введения нового допущения, звучащего как (например): «технические средства учета и контроля клиента обеспечили программам проверки полный (100%) доступ ко всем необходимым для ее проведения данным».

Технологическая возможность ограничения доступа программы аудита к определенным массивам данных поставит перед аудитором задачу оценки вероятности наличия таких ограничений при проведении проверки.

Станет актуальным непрерывный поиск неких косвенных свидетельств того, что проведенная программой ИИ «сплошная» проверка на самом деле не является таковой и наличествующий у аудитора цифровой двойник проверяемой компании на самом деле является неполным.

Выявление таких вероятных «пробелов» в цифровом портрете компании будет возможно, например, через соотношение масштабов отдельных показателей ее деятельности, способное показать их возможное несоответствие. В принципе, такой подход аналогичен сегодняшним известным методам выявления потенциального наличия «серых» областей деятельности фирмы.

Отсюда постановка задач разработчикам компьютерных программ аудиторской проверки, отражающая и содержательную и технологическую специфику деятельности проверяемых клиентов, может стать центральной методологической проблемой практики аудита.

## Контроль контролеров

Фактически обезличенность аудиторской проверки, проводимой алгоритмами ИИ, повышает актуальность «контроля контролеров», который в данном случае должен будет означать тестирование соответствующих аудиторских программ. По всей видимости, оно должно будет проводиться некими независимыми экспертами, принадлежащими профессиональным саморегулируемым организациям аудиторов, что сделает необходимым чрезвычайное усиление ИТ-компоненты этих ассоциаций.

Технологически должна будет быть обеспечена возможность отследить, что именно протестированная версия компьютерной аудиторской программы без внесения в нее каких-либо изменений была использована в такой-то конкретной аудиторской проверке.

Если же говорить об ответственности за качество результатов аудиторской проверки, то

она, по всей видимости (согласно с неизбежными грядущими изменениями в соответствующем законодательстве), должна будет быть разделена между аудиторами и производителями соответствующих программ, в том случае если это будут не одни и те же лица. Возможно, это станет будущим принципом разделения ответственности, предполагающим, что производитель программ и аудитор, ее применяющий, должны быть независимыми друг от друга лицами. Процедура проверки сможет стать зоной ответственности компаний-программистов, а вынесение суждения на основе результатов проверки – зоной ответственности аудиторов. И, таким образом, весь известный нам комплекс положений аудиторских стандартов, обеспечивающих в настоящее время избежание ответственности аудитора за неверно вынесенное суждение, апеллирующих к границам выборки, добросовестности проверяемого, временным ограничениям и т.д. и т.п., вероятно, сместит акценты в сторону апелляции к дефектам программ, недобросовестности и/или умыслу программистов и т.п.

Вне всякого сомнения, перспективы применения ИИ в аудите смогут стать совершенно революционными, да к тому же ИИ уже сегодня представляет собой самообучающиеся алгоритмы, и такие его возможности со временем будут только возрастать, однако такое «самообучение» ИИ нужно будет как-то контролировать и классифицировать, ибо то, к каким новым выводам будет приходиться программа на основе проводимых проверок, должно будет совпадать с мнением специалистов-аудиторов и только после одобрения ими входить в стандартный набор вариантов выносимых суждений на основе проверки непосредственно ИИ.

## Аудит в мире искусственного интеллекта

Вполне вероятно, что функционирование программ ИИ конкретных организаций будет предполагать возможность (или обязательность) совместной работы с ИИ компаний, могущих рассматриваться как зависимые (обеспечивающие зависимость) по отношению к проверяемому лицу. Это сделает возможным построение и оценку сценариев с участием прогнозов ИИ относительно потенциальной активности таких фирм. При этом оценка общего сценария развития событий (моделирование вероятного будущего фирмы) сможет осуществляться путем взаимодействия ИИ аудитора с ИИ более высокого уровня.

Здесь следует отметить, что, строя такие прогнозы развития событий, учитывая сверхвысокие скорости работы компьютерных программ, ИИ буквально сможет «оказываться» в наиболее вероятном будущем», наблюдая виртуальную

реализацию смоделированных вариантов развития событий. При этом (в отличие от нас) у ИИ будет возможность «побывать» в N вариантах такого будущего, оценив вероятность наступления каждого из них. Да, безусловно, мы сможем познакомиться с такими прогнозами, однако лишь в нашем «настоящем».

Вместе с тем совершенно не исключено, что, познакомившись с такими прогнозами, лица – участники реальных экономических отношений могут начать делать все возможное для того, чтобы они не сбылись. Отсюда «озвучивание», «обнародование» наиболее вероятного прогноза развития событий, сформированного ИИ, сможет приводить как раз к их несбыточности за счет противодействия им. И вот только когда «самообучающийся» ИИ научится распознавать подобные мотивы участников хозяйственной жизни и учитывать их в своих прогнозах – они (прогнозы) смогут стать максимально надежными.

Таким образом, станет возможна непрерывная (постоянно актуализируемая) публикация данных о соответствии состояния дел компаний требованию непрерывности с, например, отсылкой к шкале вероятности его реализации в будущем, с построением рейтинга компаний по степени соответствия идее непрерывности. Этот рейтинг сможет стать одним из важных индикаторов, допустим, в инвестиционной деятельности, в сфере государственного контроля бизнес-активности и т.п.


Однако в ситуации столь совершенного прогнозирования мы вновь рискуем оказаться в некой утопической экономической системе, фактически обеспечивающей экономическое равновесие, отсутствие сверхприбылей, известность ближайшего (а может быть и далекого) будущего, полную прогнозируемость и управляемость рисков и т.д. и т.п.

То есть искусственный интеллект здесь будет способен взять на себя роль некоего реализатора теории институционального изоморфизма, выравнивателя возможностей, обеспечивающего даже некое их (возможностей) в определенном смысле равенство.

Однако существование такой системы, вполне вероятной для машин как акторов экономической жизни, несовместимо с «человеческим» развитием экономики, где «прорывы» в экономическом поведении, конкурентные преимущества, сверхприбыли, проще говоря успех, обеспечивается именно непрогнозируемым поведением участников экономических отношений, где идея черного лебедя может воплощаться не только в непрогнозируемых обстоятельствах, но и в поведении, решениях участников «игры». И вот здесь прогнозы ИИ, и в частности суждения аудиторов относительно вероятного будущего и, как следствие, непрерывности деятельности

фирмы, будут просто обязаны не подтверждаться (независимо от знака прогноза – положительного или отрицательного). Обратная ситуация будет означать попросту прекращения экономической деятельности человека и полное делегирование ее ИИ. Пока этого не случится, прогнозы и оценки ИИ будут в той или иной степени, но лишь констатацией вероятности реализации определенного сценария, – не менее, но и не более того.

\*\*\*

Заканчивая статью, стоит отметить, что те изменения в механизмах интеллектуальной деятельности человека, которые происходят в настоящее время под воздействием применения им современных ИТ – так часто пугающие консервативное общество и столь часто критикуемые апологетами механизмов мышления прошлого века – как раз делают нас все более и более способными воспринимать прогнозы ИИ, базирующиеся на одновременной оценке комплекса совершенно разнородных факторов и критически оценивать их. Здесь, значимо превосходя нас в объемах и скорости обрабатываемых данных, ИИ пока что не способен конкурировать с нами в возможностях оценки результатов этой работы. А так как именно вынесение суждения о сложившемся положении дел и составляет суть аудиторской деятельности, оснований для беспокойства по поводу прогресса ИТ у аудиторского сообщества не много. А вот надежды на преодоление определенного кризисного положения в месте аудиторской деятельности в социальной жизни – оправданной есть. И дай Бог им сбыться! 

## Рекомендуемая литература по теме

Тем нашим пытливым читателям, кто заинтересован в более детальном знакомстве с поднятыми в данной статье вопросами, мы посоветуем обратиться к следующим фундаментальным работам в области методологии аудита, которые, на наш взгляд, замечательно характеризуют именно его (аудита) уходящую натуру, что позволяет попробовать более детально представить себе его вероятное будущее:

- Дефлиз Ф.Л., Дженик Г.Р., О'Рейлли В.М., Хирш М.Б. Аудит Монтгомери. Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997.
- Робертсон Дж. Аудит. Пер. с англ. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993.
- Аренс А., Лоббек Дж. Аудит. Пер. с англ. Гл. редактор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995.
- Адамс Р. Основы аудита. Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995.
- Соколов Я.В., Терехов А.А. Очерки развития аудита. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.



DOI: 10.51760/2308-9407\_2022\_5\_9  
УДК 6571  
ВАК 08.00.12

## Нематериальные активы и развитие цифровых технологий

### Intangible Assets and Digital Technology Development

Бурятская государственная сельскохозяйственная академия имени В.Р. Филиппова,  
Российская Федерация, Улан-Удэ

**Алла Николаевна Гомбоева**

канд. экон. наук, доцент кафедры  
бухгалтерского учета и аудита  
e-mail: allanicol@yandex.ru  
670034, Российская Федерация,  
г. Улан-Удэ, ул. Пушкина, д. 8.  
Тел. + 7 (902) 1-614-901.

*Buryatskaya gosudarstvennaya sel'skohozyaystvennaya akademiya imeni V.R. Filippova (Buryat State Academy of Agriculture), Russian Federation, Ulan-Ude*

**Alla N. Gomboeva**

*PhD in Economics, Associate Professor at the Accounting and Audit Department*  
e-mail: allanicol@yandex.ru  
8 Pushkin st., Ulan-Ude 670034,  
Russian Federation.  
Phone + 7 (902) 1-614-901.

**Аннотация.** В современной экономике одним из надежных источников конкурентоспособности является эффективное использование и развитие нематериальных активов. Нематериальные активы в зарубежной практике широко используются, в отечественной практике эти активы получили развитие в последние годы, их значение выросло в условиях цифровизации экономики. В литературе можно встретить разные толкования понятия «нематериальные активы», которые встречаются в научных публикациях различных авторов, законодательно-нормативных актах, в образовательной деятельности. В статье приводятся различные определения, сформулированные в научной литературе, и авторская концепция толкования термина «нематериальные активы». Путем обобщения различных подходов определены одни и те же характеристики для описания нематериальных активов. Роль нематериальных активов также возрастает за счет цифровизации экономики. Цифровые технологии, современные программные продукты, искусственный интеллект, виртуальные объекты учета требуют изменений в составе нематериальных активов. Существующее разнообразие этих активов и пополнение их новыми видами показали проблемы их идентификации. В статье представлен сравнительный анализ состава и классификации идентифицируемых объектов в соответствии с национальными и международными стандартами, в ходе развития цифровых технологий.

**Ключевые слова:** нематериальные активы; идентифицируемый объект; классификация; состав; цифровые технологии.

#### Введение

Нематериальные активы не являются новыми для отечественной практики учета имущества, это

**Abstract.** In the modern economy, one of the valid recipe for competitiveness is the effective use and development of intangible assets. Intangible assets are widely used in foreign practice, in domestic practice these assets have been developed in recent years, their importance has grown in the digitalization era of economy. In the literature, you can find different interpretations of the concept of intangible assets, which are found in scientific publications of various authors, legislative and regulatory acts and in educational activities. This paper provides various definitions from the scientific literature and the author's interpretation concept of the term intangible assets. By generalizing different approaches, the same characteristics are defined to describe intangible assets. The role of intangible assets also increases due to the digitalization of the economy. Digital technologies, modern software products, artificial intelligence and virtual accounting objects require changes in the composition of intangible assets. The existing diversity of these assets and their replenishment with new types has shown the problems of their identification. The paper presents a comparative analysis of the composition and classification of identifiable objects in accordance with the national and international standards in the course of digital technology development.

**Keywords:** intangible assets; identifiable object; classification; composition; digital technologies.

понятие используется уже более 30 лет. С развитием цифровых технологий и инноваций вопросы бухгалтерского учета нематериальных активов выходят на главные позиции. В международной

практике организаций нематериальные активы занимают значительную долю в структуре капитала и имеют широкое применение. В отечественной практике учета нематериальные активы хоть и занимают небольшую долю в структуре активов баланса, тем не менее оказывают влияние на финансовое положение организации. Сегодня невозможно представить успешно работающую организацию, которая бы не использовала современный бизнес-инструментарий: товарные знаки, web-сайты, информационные и электронные технологии и виртуальные объекты учета: цифровые финансовые активы и цифровая валюта. Рассмотрим сущность, классификацию нематериальных активов и их состав в условиях цифровизации.

## Методы исследования

В процессе проведения методологического исследования основой стали общенаучные методы познания: логическое обобщение, сравнительный анализ, систематизация.

## Результаты

Первое упоминание о нематериальных активах появилось в 1990 г., когда письмом Минфина СССР №99 в Плане счетов бухгалтерского учета был введен счет 04 «Нематериальные активы». В 2000 году вступило в действие Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2000, действовавшее семь лет. С 2007 года нематериальные активы регулируются ПБУ 14/07, в котором нет прямого определения, перечислены только условия их идентификации в составе нематериальных активов.<sup>1</sup> Международные стандарты отчетности определяют такие условия в качестве критериев признания.<sup>2</sup> С 2023 года будет введен в действие федеральный стандарт «Нематериальные активы», ФСБУ 14/2021.<sup>3</sup>

В Гражданском кодексе нематериальные активы идентифицируются с интеллектуальной собственностью и содержат такие понятия, как охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и эквивалентные средства индивидуализации юридических лиц, товаров, работ, услуг и предприятий.<sup>4</sup> В статье 257 Налогового кодекса дано следующее определение нематериальным активам – это приобретённые и/или

созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев).<sup>5</sup>

В научной литературе существуют разные подходы к экономической сущности нематериальных активов, классификации их видов и стоимости. В таблице 1 представлена систематизация взглядов зарубежных и отечественных ученых к содержанию нематериальных активов.

Обзор мнений относительно толкования термина «нематериальные активы» показал, что в настоящее время единого мнения нет.

Состав нематериальных активов значительно отличается в российских стандартах учета и международных стандартах. В последнее время растет количество новых видов нематериальных активов. В таблице 2 представлен состав нематериальных активов в различных источниках.

Объекты нематериальных активов, перечисленные в ПБУ 14/07, сводятся к простому перечню объектов с указанием критериев их признания. Интеллектуальные и деловые качества персонала, его квалификация, трудоспособность не признаются нематериальными активами. Согласно международным стандартам, перечень нематериальных активов также приводится в рекомендуемой форме. Как видим из таблицы 2, данный состав значительно шире, чем в нормативных актах РФ. Из указанных активов нестандартными для отечественной практики учета можно отметить клиентскую базу, права обслуживания ипотеки, импортные квоты, отношения с клиентами и поставщиками, лояльность клиентов. Развитие цифровых технологий привело к пополнению новых видов нематериальных активов: цифровые финансовые активы и цифровая валюта. Данные активы регулируются Федеральным законом от 31.07.2020 г.<sup>6</sup> Цифровые финансовые активы представляют собой утилитарные и другие цифровые права всех видов, находящиеся в собственности правообладателя (выгодоприобретателя), создаваемые для получения прогнозируемой экономической выгоды от инвестиций в деятельность по их выпуску, учету и обращению в информационную систему. Цифровая валюта представляет совокупность электронных данных, содержащуюся в информационной системе, подготовленную и принимаемую в качестве инвестиций либо средства платежа, в которых отсутствуют фиатные

<sup>1</sup> Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007: Приказ Минфина России от 27.12.2007 №153н (ред. от 16.05.2016).

<sup>2</sup> Нематериальные активы: Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 14.12.2020).

<sup>3</sup> Проект Федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Нематериальные активы». Режим доступа: [http://bmccenter.ru/Files/proekt\\_FSBU\\_NMA](http://bmccenter.ru/Files/proekt_FSBU_NMA) (дата обращения: 15.06.2022).

<sup>4</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ.

<sup>5</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

<sup>6</sup> О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ (последняя редакция).



Таблица 1. Экономическое содержание нематериальных активов

Источники	Содержание
Алексеева А.В., Марков С.Н.	«Комплекс идентифицируемых объектов, у которых отсутствуют материально-технические свойства, которые подразделяются в зависимости от целей использования и методов учета, используются для основных целей организации более 12 месяцев, влекут возникновение гражданско-правовых, налоговых и иных отношений, регулируемых законодательством и обуславливают экономические эффекты будущих периодов» [1, с. 96].
Бабаев Ю.А.	«Созданные или приобретенные организациями объекты, которые используются в хозяйственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев, имеют денежную оценку, обладают способностью отчуждения и приносят доходы, но не являются при этом материально-вещественными ценностями» [2, с. 222].
Барух Лев	«Нематериальный актив обеспечивает будущие выгоды, не имея материального или финансового воплощения» [3].
Большой экономический словарь, под ред. Борисова А.Б.	«Объекты, не имеющие физических свойств, но включаемые в активы предприятия и обычно требующие постепенной амортизации в течение срока их использования. Затраты предприятий долгосрочного периода в хозяйственной деятельности, приносящие доход: право пользования земельными участками, природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты и привилегии, организационные расходы, торговые марки и торговые знаки» [4, с. 433].
Васькин Ф.И., Дятлова А.Ф.	«Эти активы, используются на протяжении многих производственных циклов и переносят на готовый продукт свою стоимость постепенно путем начисления амортизации, не имеют материального воплощения в те или иные ценности инвентарного характера» [5, с. 82].
Гетьман В.Г. и др.	«Результат интеллектуальной деятельности человека подлежит правовой охране, которая позволяет обеспечить правообладателя монопольным правом на нематериальный результат интеллектуальной деятельности» [6, с. 151].
Каморджанова Н.А., Карташова И.В.	«Средства, не имеющие физической субстанции, длительное время (более одного года) используемые в производстве или для управления предприятием с целью получения дохода» [7, с. 177].
Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е.	«Неосязаемые ценности в виде прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации, относящиеся к долгосрочному имуществу и используемые в обычной деятельности хозяйствующих субъектов всех видов собственности» [8, с. 174].
Предеус Н.В., Рустамова Х.А.	«Подлежащие правовой охране идентифицируемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации экономических субъектов, товаров, работ, услуг, приносящие будущие экономические выгоды, используемые свыше 12 месяцев» [9, с. 163].
Сорокина Е.М., Фадеева А.А.	«Идентифицируемые исключительные права на объекты интеллектуальной собственности, используемые в течение длительного времени (больше года), контролируемые организацией и приносящие экономические выгоды» [10, с. 39].
Суглобов А.Е., Григорьева И.В.	«Своеобразное правообладание многогранными правами и неординарными активами, особенность которых заключается в отсутствии физического воплощения» [11, с. 32].
Труханенко Ю.С.	«Совокупность объектов, не имеющих материальной формы и задействованных в его организационных, экономических и производственных процессах с целью получения экономических выгод» [12, с. 35].
Фетисова О.А.	«Актив, возникший в результате деятельности организации, не имеющий осязаемой формы и являющийся результатом творческой деятельности человека, способный приносить экономические выгоды в будущем и имеющий в своей основе какое-либо юридическое подтверждение (гарантию)» [13, с. 186].
Хендриксен, Ван Бреда	«Капитальные активы, не имеющие вещественного воплощения, и оценка их зависит от прав, которыми наделяется их собственник» [14, с. 414].

деньги РФ, иностранного государства, международные денежные и расчетные единицы [15].

Большое количество нематериальных активов подразумевает необходимость их классификации по разным критериям. В научной литературе отсутствуют единые подходы к критериям и классификации нематериальных активов. В соответствии с Гражданским кодексом нематериальные активы

разделены на результаты интеллектуальной деятельности и средства индивидуализации.<sup>7</sup> К первой группе относят изобретения, полезные модели, промышленный образец и ноу-хау. Во второй группе числятся: фирменное наименование, товарный знак и знак обслуживания, наименование места

<sup>7</sup> Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ.



Таблица 2. Перечень нематериальных активов

<b>Налоговый кодекс РФ</b>	<p>Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель</p> <p>Исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных</p> <p>Исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных</p> <p>Исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных схем</p> <p>Исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование</p> <p>Исключительное право патентообладателя на селекционные достижения</p> <p>Владение «ноу-хау», секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта</p> <p>Исключительное право на аудиовизуальные произведения</p>
<b>Гражданский кодекс РФ</b>	<p>Объекты интеллектуальной собственности</p> <p>Исключительное право обладателя патента на изобретение, промышленный образец, полезная модель</p> <p>Исключительное авторское право на программы ЭВМ, базы данных</p> <p>Имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных схем</p> <p>Исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров</p> <p>Исключительное право обладателя патента на селекционные достижения</p> <p>Организационные расходы</p> <p>Деловая репутация</p>
<b>ПБУ 14/07</b>	<p>Произведения науки, литературы и искусства</p> <p>Программы для электронных вычислительных машин</p> <p>Изобретения</p> <p>Полезные модели</p> <p>Селекционные достижения</p> <p>Секреты производства (ноу-хау)</p> <p>Товарные знаки и знаки обслуживания</p>
<b>МСФО 38</b>	<p>Компьютерное программное обеспечение</p> <p>Патенты, авторские права, кинофильмы</p> <p>Клиентская база</p> <p>Права обслуживания ипотеки</p> <p>Лицензии на рыболовство</p> <p>Импортные квоты</p> <p>Франшизы</p> <p>Отношения с клиентами или поставщиками</p> <p>Лояльность клиентов</p> <p>Доля рынка</p> <p>Права на сбыт</p>
<b>ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные акты РФ»</b>	<p>Цифровые права</p> <p>Токены</p> <p>Краудфандинг</p> <p>Бонусы</p> <p>Цифровая валюта</p> <p>Цифровые рубли</p> <p>Неисключительная лицензия на электронную подпись</p>

происхождения товара и коммерческое обозначение. Е.М. Сорокина, А.А. Фадеева предлагают две группы признаков: по экономическому и юридическому содержанию [10, с. 43]. По экономическому содержанию выделяют признаки: использование в хозяйственной деятельности, срок полезного использования, погашение стоимости, вариант оценки, пути поступления, пути выбытия. По юридическому содержанию: способ обособления объектов, степень правовой защищенности, степень отчужденности. Авторы Н.В. Предеус, Х.А. Рустамова

приводят следующую группировку нематериальных активов как единую: исключительные и неисключительные права на результаты интеллектуальной деятельности; лицензионные права на осуществление деятельности; средства индивидуализации; научные и технологические знания (ноу-хау), зафиксированные на носителях способом, позволяющим их использовать независимо от физических лиц [9, с. 165]. По мнению И.Ф. Таусовой, А.А. Азашиковой разработанная ими классификация позволит классифицировать нематериальные



активы по правовому признаку [16, с. 254]. По способу их возникновения нематериальные активы делятся на созданные самостоятельно и полученные иным путем [12; 17]. По группам они состоят из прав и объектов промышленной собственности, авторские и смежные с ними права, товарные знаки, другие нематериальные активы. На основе обзора источников научной литературы следует, что структура нематериальных активов разнообразна, и их классификацию можно рассматривать с различных позиций и точек зрения. Именно такое разнообразие вызывает проблемы их идентификации. Кроме того, нематериальные активы играют важную роль при формировании одного из структурных элементов интегрированного отчета «Обзор организации и внешняя среда» для целей устойчивого развития. Для раскрытия информации данной отчетности по мнению автора служит показатель в виде интеллектуального капитала: инвестиции в инновации, стоимость нематериальных активов, количество зарегистрированных патентов, авторских прав и др. [18].

## Обсуждение

Обобщая различные подходы, можно выделить одни и те же признаки для описания нематериальных активов:

- идентифицируемый объект;
- отсутствие материально-вещественной формы/свойств/ценностей;
- приносят доходы/материальные выгоды;
- результаты интеллектуальной деятельности;
- имеют денежную ценность;

## Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## Библиографический список

1. Алексеева А.В., Марков С.Н. Теоретические аспекты понятия, критериев и состава нематериальных активов // Актуальные тренды в экономике и финансах: материалы межвузовской научно-практической конференции магистрантов. – Омск: Омский филиал Финансового университета при правительстве РФ, 2020. – С. 95-100.
2. Бабаев Ю.А., Макарова Л.Г., Петров А.М. Бухгалтерский финансовый учет: учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва: Вузовский учебник, 2021. – 463 с.
3. Барух Л. Нематериальные активы. Управление, измерение, отчетность. – Москва: Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с.

- используется в течение периода, превышающего 12 месяцев;
- обладают способностью к отчуждению.

В теории и практике бухгалтерского учета требуется переосмысление понятия и сущности нематериальных активов, в связи с цифровизацией экономики и пополнением числа традиционных учетных объектов необходимо расширить толкование термина. Путем обобщения представленных формулировок предлагаем следующую трактовку «нематериальные активы – это идентифицируемые и неидентифицируемые и виртуальные активы, не имеющие материально-вещественной формы, образованные в результате интеллектуальной деятельности, используются в течение длительного периода и приносят их владельцам экономическую выгоду».

## Заключение

Исследование выявило отсутствие единого мнения в отношении определения и классификации нематериальных активов в научной литературе. Сформулированная в статье авторская концепция сущности нематериальных активов не является исчерпывающей из-за развития цифровых технологий. В заключение необходимо отметить, что нематериальные активы требуют более пристального внимания и изучения с каждым днем, и значительные изменения в экономике свидетельствуют о повышении значимости нематериальных активов. Считаем, что перспективным направлением в изучении нематериальных активов будет актуальность проблемы их оценки. 🟡

## Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

## References

1. Alekseeva A.V., Markov S.N. Teoreticheskie aspekty ponyatiya, kriteriev i sostava nematerial'nyh aktivov [Theoretical Aspects of the Concept, Criteria and Composition of Non-Material Assets]. *Aktual'nye trendy v ekonomike i finansah: materialy mezhvuzovskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii magistrantov*. Omsk, Omskiy filial Finansovogo universiteta pri pravitel'stve RF Publ., 2020. pp. 95-100.
2. Babaev YU.A., Makarova L.G., Petrov A.M. *Buhgalterskiy finansovyy uchet* [Financial Accounting]. Moscow, Vuzovskiy uchebnyy knizhnyy izdatel'stvo Publ., 2021. 463 p.
3. Baruh L. *Nematerial'nye aktivy. Upravlenie, izmerenie, otchetnost'* [Intangible Assets. Management, Measurement and Reporting]. Moscow, Kvinto-Konsalting Publ., 2003. 240 p.

4. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. – Москва: Книжный мир, 2010. – 860 с.
5. Васькин Ф.И., Дятлова А.Ф. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие. – Москва: КолосС, 2004. – 560 с.
6. Терехова В.А. Финансовый учет: учебник / под ред. В.Г. Гетьмана. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА-М, 2019. – 622 с.
7. Каморджанова Н.А., Карташова И.В. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие. – 3-е изд. – Москва: Питер, 2008. – 480 с.
8. Мизиковский Е.А., Мизиковский И. Е. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие. – Москва: Магистр, 2022. – 624 с.
9. Предеус Н.В., Рустамова Х.А. Учет нематериальных активов: проблемы идентификации и классификации // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. – 2018. – № 4(73). – С. 160-165.
10. Сорокина Е.М., Фадеева А. А. Понятие и классификация нематериальных активов // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 41(239). – С. 35-44.
11. Суглобов А.Е., Григорьева И.В. Современные проблемы учета и оценки нематериальных активов в бухгалтерском учете // Вопросы региональной экономики. – 2010. – № 3. – С. 28-37.
12. Труханенко Ю.С. Понятие и сущность нематериальных активов как экономической категории // Аграрная экономика. – 2022. – № 1(320). – С. 30-38. DOI: 10.29235/1818-9806-2022-1-30-38.
13. Фетисова О.А. Понятие нематериальных активов в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета и МСФО // Актуальные вопросы экономических наук. – 2013. – № 34. – С. 180-187.
14. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. – Москва: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
15. Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Виртуальные активы как объекты бухгалтерского учета. – Москва: Институт профессиональных бухгалтеров, 2021. – 52 с.
16. Таусова И.Ф., Азашикова А.А. Классификация нематериальных активов как объекта бухгалтерского учета // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2018. – № 3(225). – С. 252-258.
17. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Ширококов В.Г., Кокарев Н.А. Учет нематериальных активов и амортизации их стоимости // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2002. – № 4. – С. 16-20.
18. Джикия М.К. Проблемы формирования интегрированной отчетности для целей устойчивого развития компании. – Москва: Научный консультант, 2021. – 152 с.
4. Borisov A.B. *Bol'shoy ekonomicheskii slovar'* [The Big Economic Dictionary]. Moscow, Knizhnyy mir Publ., 2010. 860 p.
5. Vas'kin F.I., Dyatlova A.F. *Buhgalterskiy finansovyy uchet* [Financial Accounting]. Moscow, KolosS Publ., 2004. 560 p.
6. Terekhova V.A., Get'man V.G. *Finansovyy uchet* [Financial Accounting]. Moscow, INFRA-M Publ., 2019. 622 p.
7. Kamordzhanova N.A., Kartashova I.V. *Buhgalterskiy finansovyy uchet* [Financial Accounting]. Moscow, Piter Publ., 2008. 480 p.
8. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I. E. *Buhgalterskiy finansovyy uchet* [Financial Accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2022. 624 p.
9. Predeus N.V., Rustamova H.A. Uchet nematerial'nyh aktivov: problemy identifikatsii i klassifikatsii [Accounting of Intangible Assets: Problems of Identification and Classification]. *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo sotsial'no-ekonomicheskogo universiteta*, 2018, no. 4(73), pp. 160-165 (in Russ.).
10. Sorokina E.M., Fadeeva A. A. Ponyatie i klassifikatsiya nematerial'nyh aktivov [Concept and Classification of Intangible Assets]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2012, no. 41(239), pp. 35-44 (in Russ.).
11. Suglovov A.E., Grigor'eva I.V. Sovremennye problemy ucheta i otsenki nematerial'nyh aktivov v buhgalterskom uchete [Modern Problems of Accounting and Valuation of Intangible Assets]. *Voprosy regional'noy ekonomiki*, 2010, no. 3, pp. 28-37 (in Russ.).
12. Truhanenko YU.S. Ponyatie i sushchnost' nematerial'nyh aktivov kak ekonomicheskoy kategorii [The Concept and Essence of Intangible Assets as an Economic Category]. *Agrarnaya ekonomika*, 2022, no. 1(320), pp. 30-38 (in Russ.). DOI: 10.29235/1818-9806-2022-1-30-38.
13. Fetisova O.A. Ponyatie nematerial'nyh aktivov v sootvetstviy s rossiyskimi standartami buhgalterskogo ucheta i MSFO [The Concept of Intangible Assets in accordance with Russian Accounting Standards and IFRS]. *Aktual'nye voprosy ekonomicheskikh nauk*, 2013, no. 34, pp. 180-187 (in Russ.).
14. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya buhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997. 576 p.
15. Mizikovskiy E.A., Mizikovskiy I.E. *Virtual'nye aktivy kak ob"ekty buhgalterskogo ucheta* [Virtual Assets as Accounting Objects]. Moscow, Institut professional'nyh buhgalterov Publ., 2021. 52 p.
16. Tausova I.F., Azashikova A.A. Klassifikatsiya nematerial'nyh aktivov kak ob"ekta buhgalterskogo ucheta [Classification of Intangible Assets as an Object of Accounting]. *Vestnik Aдыгейского gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika*, 2018, no. 3(225), pp. 252-258 (in Russ.).
17. Alborov R.A., Horuzhiy L.I., SHirobokov V.G., Kokarev N.A. Uchet nematerial'nyh aktivov i amortizatsii ih stoimosti [Accounting for Intangible Assets and Amortization of Their Value]. *Ekonomika sel'skohozyaystvennyh i pererabatyvayushchih predpriyatiy*, 2002, no. 4, pp. 16-20 (in Russ.).
18. Dzhikiya M.K. *Problemy formirovaniya integrirovannoy otchetnosti dlya tseley ustoychivogo razvitiya kompanii* [Challenges of Creating Integrated Reporting for the Company's Sustainable Development]. Moscow, Nauchnyy konsul'tant Publ., 2021. 152 p.

#### Для цитирования

Гомбоева А.Н. Нематериальные активы и развитие цифровых технологий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 5. – С. 9-14.

#### For citation

Gomboeva A.N. Nematerial'nye aktivy i razvitie tsifrovoy tekhnologii [Intangible Assets and Digital Technology Development]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 5, pp. 9-14 (in Russ.).



DOI: 10.51760/2308-9407\_2022\_5\_15  
УДК 65701  
ВАК 08.00.12

## Формирование резервов под обесценение запасов: историческая ретроспектива, современные проблемы и решения

### Creation of Provisions for Impairment of Inventories: Historical Retrospective, Modern Problems and Solutions

Казанский (Приволжский) федеральный университет, Российская Федерация, Казань

**Лидия Ивановна Куликова**

докт. экон. наук, профессор кафедры

учета, анализа и аудита

e-mail: 777phd@rambler.ru

420018, Российская Федерация,

г. Казань, ул. Кремлевская, д. 18.

Тел. +7 (8432) 911-378.

Kazanskiy (Privolzhskiy) federal'nyy universitet  
(Kazan Federal University), Russian Federation, Kazan

**Lidiya I. Kulikova**

Doctor of Economics, Professor at the

Accounting, Analysis and Audit Department

e-mail: 777phd@rambler.ru

18 Kremlin st., Kazan 420018,

Russian Federation.

Phone +7 (8432) 911-378.

**Аннотация.** К настоящему времени остаются нерешенными многие вопросы, касающиеся процесса формирования оценочных резервов, в том числе резерва под обесценение запасов. В действующих законодательных и нормативных актах по бухгалтерскому учету отсутствуют конкретные методики формирования названного резерва. Наличие проблемных зон свидетельствует о важности дальнейшего изучения теоретических аспектов и практического опыта формирования резерва под обесценение запасов и раскрытия информации о нем в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Целью исследования является исторический обзор возникновения категории резерва под обесценение запасов, изучение действующей практики формирования резерва коммерческими организациями, выявление и решение проблем создания резерва под обесценение для целей отражения в современном бухгалтерском учете.

Методологической основой исследования послужили труды известных российских ученых в области бухгалтерского учета начала XX века, таких как А.А. Афанасьев, Н.А. Блатов, Н.Р. Вейцман, Я.М. Гальперин, И.Р. Николаев, А.К. Рощаховский, действующие нормативные документы в области бухгалтерского учета запасов, международные стандарты финансовой отчетности. Достоверность результатов подтверждается логическим использованием таких методов, как анализ и синтез, наблюдение, сравнение и логическое обобщение. Для изучения современного состояния формирования резерва под обесценение запасов проведен анализ содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год десяти российских коммерческих

**Abstract.** To date, there are many unresolved issues concerning the process of forming valuation reserves, including provisions for the impairment of inventories. The current accounting laws and regulations do not contain specific procedures for the formation of this reserve. The existence of problem areas testifies to the importance of further study of theoretical aspects and practical experience of forming a reserve for impairment of inventories and disclosure of information about it in the accounting (financial) statements. The purpose of the study is a historical review of the emergence of the reserve category for impairment of inventories, the study of current practice of reserve formation by commercial organizations, identifying and solving problems of creating a reserve for impairment for the purposes of recognition in the modern accounting.

The methodological basis of the research was the works of famous Russian scientists in the field of accounting of the early twentieth century such as A.A. Afanasyev, N.A. Blatov, N.R. Veitzman, Y.M. Galperin, I.R. Nikolaev, A.K. Roshchakhovsky, acting regulatory documents in the field of inventory accounting and International Financial Reporting Standards. The reliability of the results is confirmed by the logical application of such methods as analysis and synthesis, observation, comparison and logical generalization. To study the current state of creation of provisions for impairment of inventories the author has analyzed the content of accounting (financial) statements for 2021 of ten Russian commercial organizations of different spheres of activity. The scientific novelty of the research lies in the substantiation of theoretical provisions and development of practical recommendations for the creation and use of reserves for impairment of inventories.

организаций различных сфер деятельности. Научная новизна исследования заключается в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по формированию и использованию резерва под обесценение запасов. Практическое применение разработанных подходов позволит организациям формировать достоверную и полную информацию о запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

**Ключевые слова:** запасы; резерв; обесценение; история; современность; практика; проблемы; решения.

## Введение

В настоящее время одним из важных проблемных аспектов является представление и раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о запасах организаций и резервах под их обесценение. При формировании резервов под обесценение запасов необходимо решение следующих вопросов: исследование резерва под обесценение запасов как бухгалтерской категории; изучение трудов российских ученых начала XX века и выявление правил создания резерва и отражения его в бухгалтерской отчетности компаний в историческом аспекте; рассмотрение действующих в настоящее время в России правил формирования резерва под обесценение запасов в соответствии с нормативными документами и выявление проблемных аспектов; разработка предложений по формированию резерва, в основе которой лежит принцип бухгалтерского консерватизма для целей снижения финансовых рисков организации. Для решения проблемы представления качественной информации о запасах в бухгалтерской (финансовой) отчетности и определения направлений ее совершенствования целесообразно провести мониторинг действующих отчетов коммерческих организаций в отношении запасов и резервов под их обесценение.

## Обсуждение. Формирование резервов от обесценения запасов в историческом аспекте

Вопросы формирования оценочных резервов как реализации принципа бухгалтерского консерватизма или осторожности поднимались в отечественной литературе начала XX века.

В 1927 году профессор Н.Р. Вейцман полагал, что составители бухгалтерского баланса метод резервирования применяют в целях предосторожности, поскольку правильность оценки некоторых сумм баланса подвергается сомнению [1, с. 37].

В 1930 году профессор Я.М. Гальперин обосновывал использование метода резервирования при составлении баланса тем, что при применении этого метода можно предварительно определить

Practical application of the developed approaches will allow organizations to form reliable and complete information about inventories in accounting (financial) statements.

**Keywords:** inventories; reserve; impairment; history; today's world; practice; problems; solutions.

вероятные потери, однако точная величина этих потерь будет определена только к моменту составления баланса [2, с. 257].

В основе формирования резерва под обесценение запасов лежит принцип «низших цен», сущность которого сводится к следующему: если приходится выбирать между различными оценками, то в целях предосторожности предпочтительнее отдается той из них, которая ниже [1, с. 184].

Законодательство некоторых стран устанавливало применение низших цен при составлении бухгалтерского баланса. Так, Германское торговое уложение 1897 года определяло, что для балансов акционерных обществ основной нормой является оценка по рыночной стоимости, если она ниже покупной стоимости или стоимости изготовления. Таким же образом нормировало оценку товаров Швейцарское обязательственное право 1911 года, в соответствии с которым «товарные запасы могут заноситься не выше, как по покупной цене, если же эта цена окажется выше рыночной цены, то не выше, как по этой последней» [3, с. 29].

В России Положением о государственном промысловом налоге и Инструкцией по его применению 1899 года нормировалась оценка статей баланса, в основе которой положено германское законодательство. Так, в оправдание уменьшения стоимости товаров, материалов и изделий «должны быть представлены надлежащие доказательства. За таковые доказательства податные органы признают, например, официальные справки биржевых комитетов о ценах на разные товары и материалы» [4, с. 47].

В сентябре 1926 года Постановлением Совета труда и обороны (СТО) были утверждены Правила составления балансов, в соответствии с которыми создание резерва под снижение

<sup>1</sup> Постановление Совета труда и обороны от 10 сентября 1926 года «Правила составления балансов и исчисления амортизационных отчислений государственными и кооперативными предприятиями, а также акционерными обществами с преобладанием государственного капитала, обязанными публичной отчетностью, за исключением кредитных учреждений». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=upZ18w&base=ESU&n=25568#krMgp9TFzBxGvWHC> (дата обращения: 15.06.2022).



Таблица 1. БАЛАНС. До образования резерва, в руб.

АКТИВ		ПАССИВ	
Товары (по действительной себестоимости)	500.000	Прибыль	100.000
Прочие активы	1.500.000	Прочие пассивы	1.900.000
	2.000.000		2.000.000

Таблица 2. БАЛАНС. После образования резерва, в руб.

АКТИВ		ПАССИВ	
		Резерв для покрытия возможных убытков	30.000
Товары (по действительной себестоимости)	500.000	Прибыль	70.000
Прочие активы	1.500.000	Прочие пассивы	1.900.000
	2.000.000		2.000.000

материальных ценностей было обязательным.<sup>1</sup> Этот специальный резерв был предназначен для покрытия убытков от реализации ценностей в следующем отчетном периоде. Резерв создается на конец текущего отчетного в случае превышения действительной себестоимости материальных ценностей над рыночными или биржевыми ценами, а также ценами, утвержденными регулирующими органами. Показывался этот резерв отдельной статьей в пассиве баланса.

Профессор А.М. Галаган в книге «Общее счетоведение» иллюстрирует отражение резерва в бухгалтерском балансе, приводя следующий пример. Пусть себестоимость товаров равна 500.000 руб., а оценка этих же товаров 470.000 руб. Следовательно, стоимость товаров уменьшилась на 30.000 руб. А.М. Галаган для наглядности приводит балансы до образования резерва и после его образования (таблицы 1 и 2).

А.М. Галаган отмечал, что, сопоставляя эти два баланса, можно сделать вывод, что товары в том и другом случае указаны по себестоимости, но во втором, в виду того, что рыночные цены ниже действительной себестоимости – на сумму разницы образован особый резерв за счет прибыли [5, с. 105].

Профессор Я.М. Гальперин полагал, что резерв на снижение цен является гарантийным резервом. Показанный в пассиве баланса резерв отражает то возможное снижение цен, которое к моменту составления баланса обосновано современными ценами. По мнению Я.М. Гальперина, это не представляет еще в полном смысле реальной потери. Будущие события могут оправдать, но могут и не оправдать сделанного предположения в отношении оценки товаров. Путем создания резерва на снижение цен делается попытка возможные в будущем потери от реализации товаров показать результатом истекшего отчетного периода [2, с. 258].

Профессор Н.А. Блатов называл резерв на снижение цен резервом контрактивного характера, который представляет собой расчетную величину.

Он отмечал, что при применении низших цен в оценке товаров и готовых изделий, которые законодатель считает реальными, этот резерв показывает в текущем году убытки, которые кажутся возможными и в будущем году в момент составления баланса [6, с. 67].

Н.Р. Вейцман приравнивал резерв на снижение цен к регулирующим статьям баланса. По его мнению, резерв создается в случае различий между себестоимостью материальных ценностей и более низкой рыночной их ценой. Но при повышении рыночных цен до прежнего уровня резерв должен быть восстановлен, и восстановление резерва показывается в составе прибыли [1, с. 37].

При формировании резерва на снижение цен сопоставлялась их фактическая себестоимость на последний день отчетного периода с рыночными, биржевыми ценами или ценами, утвержденными регулирующими органами.

В первые годы НЭПа преобладала оценка по рыночным ценам (особенно в торговых предприятиях). Рыночной или биржевой ценой являлась та цена, по которой материальные ценности могут быть проданы или приобретены на рынке. Во внимание принимались рыночные сбытовые или рыночные заготовительные цены. При этом одни предприятия руководствовались ценами местных рынков, другие ориентировались на Московскую товарную биржу. Вместе с тем разница между этими ценами была весьма значительной, так как в сбытовую цену входила коммерческая прибыль. Профессор Н.Р. Вейцман отмечал, что в эпоху неустойчивости денежного измерителя и последовавшего затем товарного кризиса (1922-1924 гг.) оценка по рыночной стоимости являлась единственным способом приближения балансовых цифр к истине. К сожалению, объективность оценки иногда оказывалась грубо нарушенной, особенно там, где рыночные (биржевые, справочные) цены устанавливались в обстановке монопольности и случайного ажиотажа [1, с. 182].

На проблему применения рыночных цен при оценке материально-производственных запасов

при составлении баланса обращал внимание в 1926 году И.Р. Николаев. Он полагал, что использование рыночных или биржевых цен довольно затруднительно, поскольку не все товары котируются на бирже (например, не котируются кустарные изделия). Рыночные цены нельзя применять в отношении полуфабрикатов, а также испорченных товаров, которые потеряли значительную часть своей ценности. На такие материальные ценности биржевые цены не устанавливаются, в связи с чем невозможно определить их «действительную» стоимость [3, с. 29].

Своеобразную категорию цен образовывали цены регулирующих органов (Наркомпромторга и др.). Они не были рыночными ценами, так как возникали не стихийно, а в результате планомерного вмешательства государства в экономику отдельных предприятий.

В октябре 1927 г. Постановлением СТО были отменены Правила составления балансов ...1926 года и утверждены новые Правила, которыми также было регламентировано использование рыночных цен в том случае, когда эти цены оказывались ниже себестоимости.<sup>2</sup> Но названные Правила значительно сузили сферу применения принципа «низших цен»: он применялся только к товарам и готовым изделиям и не распространялся на материалы и полуфабрикаты.

Профессор Н.А. Блатов в 1931 году отмечал, что нельзя не приветствовать ограничение сферы переоценки материальных ценностей по низкой цене. По его мнению, убытки, которые показываются при создании резервов, нереальные. Убытки можно определить только при реализации товаров и готовых изделий [6, с. 118-119].

29 июля 1936 года было утверждено новое Положение о бухгалтерских отчетах и балансах, которое внесло изменения в правила оценки статей баланса. Так, остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, готовых изделий и товаров также показывались в балансе по их фактической себестоимости. Однако для случаев, когда фактическая себестоимость товаров оказывалась выше отпускных цен, Положение не предусматривало образования из прибыли резерва на покрытие возможных убытков при реализации этих товаров.

С 1 января 1952 года введено новое Положение о бухгалтерских отчетах и балансах», в соответствии с которым все материальные ценности показываются в балансе по их фактической себестоимости.

Как отмечал профессор А.А. Афанасьев, резервы разниц между фактической себестоимостью

товаров и отпускными ценами не занимали сколько-нибудь заметного удельного веса в балансах предприятий, в связи с чем отмена этих резервов практически вполне оправдывается [7, с. 34].

## Современное состояние: нормативные документы, регулирующие правила формирования резерва под обесценение

Начиная с бухгалтерской отчетности 2002 года формирование резерва под снижение стоимости материальных ценностей регламентировалось Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01),<sup>3</sup> в соответствии с которым резерв образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между фактической себестоимостью запасов и их текущей рыночной стоимостью. В бухгалтерском балансе на конец отчетного года запасы должны быть отражены за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Во исполнение ПБУ 5/01 были утверждены Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов,<sup>4</sup> которые конкретизировали правила создания резерва.

Начиная с отчетности за 2021 год порядок формирования резерва под обесценение запасов определяется Федеральным стандартом бухгалтерского учета «Запасы» (ФСБУ 5/2019).<sup>5</sup> Этот стандарт заменил ПБУ 5/01 и отменил Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. На основании положений ФСБУ 5/2019 в бухгалтерском балансе на отчетную дату запасы должны быть оценены по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости или чистой стоимости продажи. Если фактическая себестоимость запасов превышает чистую стоимость их продажи, то это свидетельствует об обесценении запасов и необходимости создания резерва под обесценение.

Следует отметить, что ФСБУ 5/2019 разработан на основе МСФО (IAS) 2 «Запасы»,<sup>6</sup> согласно которым запасы не должны учитываться выше

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 09.06.2001 № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01». Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32619/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/) (дата обращения: 17.06.2022).

<sup>4</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н (ред. от 24.10.2016) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов». Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_35543/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543/) (дата обращения: 17.06.2022).

<sup>5</sup> Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_348523/18ae7e0209c0fd71bb531b56fe671a1c9e61af4](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/18ae7e0209c0fd71bb531b56fe671a1c9e61af4) (дата обращения: 17.06.2022).

<sup>6</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы». Режим доступа: [https://minfin.gov.ru/document/?id\\_4=117371-mezhdunarodnyi\\_standart\\_finansovoi\\_otchetnosti\\_ias\\_2\\_zapasy](https://minfin.gov.ru/document/?id_4=117371-mezhdunarodnyi_standart_finansovoi_otchetnosti_ias_2_zapasy) (дата обращения: 19.06.2022).

<sup>2</sup> Постановление Совета труда и обороны от 20 октября 1927 года «Правила составления баланса и оценки его статей государственными предприятиями, кооперативными предприятиями, обязанными публичной отчетностью, и акционерными обществами с преобладанием государственного капитала, за исключением кредитных учреждений». Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=24756#JbDep9TMGQaGxTix> (дата обращения: 15.06.2022).



сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования.

Таким образом, в основу составления бухгалтерской (финансовой) отчетности российскими организациями положен принцип «наименьших цен». Формирование резерва под обесценение запасов вызывает целый ряд вопросов, на которые отсутствуют однозначные ответы. Для выявления проблемных аспектов создания резервов под обесценение запасов сопоставим правила их формирования в соответствии со «старым» ПБУ 5/01, «новым» ФСБУ 5/2019 и МСФО (IAS) 2. Кроме того, для исследования отражения запасов и резервов под их обесценение в связи с началом применения ФСБУ 5/2019 целесообразно обратиться к пояснениям к бухгалтерской (финансовой) отчетности российских коммерческих организаций за 2021 год.

### Современное состояние: теоретический и практический аспекты

#### Признаки обесценения запасов:

При формировании резерва под обесценение запасов необходимо определить и подтвердить признаки обесценения. Организация должна сначала выявить признаки возможного обесценения запасов и только при наличии таких признаков провести тестирование на их обесценение. ФСБУ 5/2019 называет только примерные признаки обесценения запасов: моральное устаревание запасов, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости, сужение рынков сбыта.

МСФО (IAS) 2 «Запасы» расширяет признаки обесценения, к которым относит также повреждение запасов, возможное увеличение затрат на завершение процесса производства запасов и затрат на их продажу.

ПАО «НК «Роснефть»<sup>7</sup> и ПАО «АНК «Башнефть»<sup>8</sup> помимо признаков, названных в ФСБУ 5/2019, добавляют признак физической утраты запасов (полной или частичной). Таким образом, каждая организация, исходя из специфики своей деятельности, должна определить признаки обесценения запасов.

#### Категории запасов для целей проверки на обесценение:

ФСБУ 5/2019 не определяет категории запасов для целей проверки на их обесценение. В связи с этим обратимся к «старым» нормативным документам.

<sup>7</sup> Бухгалтерская отчетность ПАО «НК «Роснефть», подготовленная в соответствии с Российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) за 2021 год. Режим доступа: [https://www.rosneft.ru/upload/site1/document\\_report/RSBU\\_12m2021.pdf](https://www.rosneft.ru/upload/site1/document_report/RSBU_12m2021.pdf) (дата обращения: 19.06.2022).

<sup>8</sup> Бухгалтерская отчетность ПАО «АНК «Башнефть», подготовленная в соответствии с РСБУ за 2021 год. Режим доступа: [http://www.bashneft.com/files/iblock/82a/2.2021\\_Отчетность\\_РСБУ\\_Башнефть.pdf](http://www.bashneft.com/files/iblock/82a/2.2021_Отчетность_РСБУ_Башнефть.pdf) (дата обращения 19.06.2022).

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (утратившими силу с 1 января 2021 года) резерв под снижение стоимости должен создаваться по каждой единице запасов, принятой в бухгалтерском учете. Исходя из характера запасов, порядка их приобретения и использования, каждая организация самостоятельно определяет единицу учета запасов. Ею может быть номенклатурный номер или партия или однородная группа, отдельный вид (группа) аналогичных или связанных запасов.

На основании положений МСФО (IAS) 2 «Запасы» резерв под обесценение может создаваться по отдельным объектам учета запасов. Если запасы относятся к одному и тому же товарному ассортименту, имеют одно и то же предназначение или конечное использование, производятся и продаются в одной и той же географической области, практически не могут быть оценены отдельно от прочих статей того же товарного ассортимента, возможна группировка единиц запасов, сходных или связанных друг с другом.

Рассмотрим, каким образом определяют категории запасов для формирования резерва под обесценение российские коммерческие организации (таблица 3).

Таблица 3. Категории запасов для целей формирования резерва по обесценению

Наименование организации	Категории запасов
ПАО АНК «Башнефть»	Отдельные виды запасов или аналогичных и связанных запасов
ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат» <sup>9</sup>	Неиспользуемые долгохранящиеся запасы
ПАО «КамАЗ» <sup>10</sup>	Материалы, товары, готовая продукция, предназначенная для замены по гарантийным обязательствам, полуфабрикаты собственного производства, покупные товары, переданные на комиссию, покупная автомобильная техника
АО «Концерн Росэнергоатом» <sup>11</sup>	Неликвидные, невостребованные запасы, готовая продукция и товары, по которым имеется информация о существенно более низкой цене на рынке на аналогичный вид

<sup>9</sup> Бухгалтерская отчетность ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат», подготовленная в соответствии с РСБУ за 2021 год. Режим доступа: <https://nlmk.com/upload/iblock/617/Bukhgalterskaya-otchetnost-PAO-NLMK-RSBU-2021.pdf> (дата обращения 19.06.2022).

<sup>10</sup> Бухгалтерская отчетность ПАО «КамАЗ», подготовленная в соответствии с РСБУ за 2021 год. Режим доступа: <https://kamaz.ru/investors-and-shareholders/financial-statements/ras/> (дата обращения 03.03.2022).

<sup>11</sup> Годовая бухгалтерская отчетность Концерна «Росэнергоатом» за 2021 год. Режим доступа: <https://www.rosenergoatom.ru/shareholders/raskrytie-informatsii/finansovaya-otchetnos> (дата обращения 19.06.2022).

В АО «Концерн Росэнергоатом» к неликвидным относятся те запасы, которые не пригодны для использования по прямому назначению в связи с их техническими дефектами, повреждениями, моральным или физическим устареванием, имеют потери потребительских свойств и не подлежат ремонту.

Невостребованными запасами являются кондиционные запасы, не используемые и не планируемые к использованию организацией для осуществления своей текущей деятельности. К этим запасам относятся также те запасы, если они не используются в течение долгого периода времени (более года) или не планируется их использование в текущем финансовом году и в последующие финансовые годы. В категорию невостребованных запасов также могут быть переведены запасы, которые в течение <sup>12</sup> месяцев, предшествующих отчетной дате, использовались в производственных целях АО «Концерн Росэнергоатом», но по оценке структурного подразделения – инициатора закупки данные запасы не планируются использовать в обычной деятельности в дальнейшем. Не относятся к невостребованным те запасы, которые предназначены для нужд производства и включены в стратегический (аварийный) резерв.

Нам представляется, что для целей формирования резерва под обесценение запасов единицу бухгалтерского учета запасов целесообразно определять исходя из специфики деятельности организации. Такой единицей может быть однородный вид (группа) запасов.

#### **Критерии для оценки суммы резерва под обесценение запасов:**

Нормативные документы, регулирующие порядок формирования резерва под обесценения запасов, таких критериев не устанавливают.

ПАО «КамАЗ» в качестве основного критерия для оценки суммы резерва под обесценение определил срок нахождения без движения материалов, товаров, готовой продукции, предназначенной для замены по гарантийным обязательствам, полуфабрикатов собственного производства.

ПАО ГМК «Норникель»<sup>12</sup> для расчета величины резерва использует информацию о сроке старения материальных ценностей и коэффициенте их обесценения. За срок старения принимается количество полных месяцев хранения материальных ценностей, рассчитываемое начиная с даты поступления ценностей до даты формирования резерва. Коэффициент обесценения определяется путем соотношения снижения стоимости запасов и их учетной стоимости.

Мы полагаем, что для оценки величины резерва под обесценение запасов целесообразно

установить определенные критерии. Такими критериями могут быть соответствие физического состояния запасов их первоначальному качеству и моральное устаревание запасов.

#### **Запасы, по которым не формируется резерв под обесценение:**

ФСБУ 5/2019 не определяет совокупность запасов, по которым не формируется резерв под обесценение.

ПБУ 5/01 устанавливало, что резерв не формируется по укрупненным группам (видам) запасов, таким как основные и вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента.

МСФО (IAS) 2 определяет, что неприемлемо создание резерва в целом по готовой продукции или по всем запасам, которые используются в отдельном географическом сегменте. Кроме того, не формируется резерв под обесценение сырья и материалов, предназначенных для производства готовой продукции, в состав которой они войдут, при условии продажи готовой продукции по цене, равной или выше себестоимости.

В соответствии с учетной политикой ПАО «Газпром»<sup>13</sup> резерв под обесценение запасов не формируется по запасам, которые используются не только в производстве готовой продукции, но и при выполнении работ и оказании услуг, если эти работы и услуги предполагается реализовать по цене, равной их себестоимости или превышающей ее.

ПАО «КамАЗ» не создает резерв под снижение стоимости по металлам, находящимся без движения не более 5 лет.

Согласно пояснениям к бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Концерн Росэнергоатом», не подлежат обесценению материалы и незавершенное производство, по которым сведения о текущих рыночных ценах или данные о недавних сделках с аналогичными или схожими запасами, совершенными без отсрочки платежа, свидетельствуют о превышении фактической себестоимости над их справедливой стоимостью на отчетную дату.

Мы полагаем, что формирование резерва под обесценение готовой продукции и товарам не представляет особых трудностей, поскольку по этим видам запасов имеется возможность документального подтверждения чистой стоимости продажи. Формирование резерва под обесценение сырья, материалов, полуфабрикатов, незавершенного производства без тщательного анализа влияния снижения стоимости этих запасов на возможную чистую стоимость продажи готовой продукции весьма проблематично [8, с. 140].

<sup>12</sup> Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ПАО ГМК «Норникель» за 2021 год. Режим доступа: [https://www.nornickel.ru/upload/iblock/751/buhgalterskaya\\_finansovaya\\_otchetnost\\_pao\\_gmk\\_nn\\_zh\\_2021\\_g.pdf](https://www.nornickel.ru/upload/iblock/751/buhgalterskaya_finansovaya_otchetnost_pao_gmk_nn_zh_2021_g.pdf) (дата обращения 19.06.2022).

<sup>13</sup> Об утверждении Положения по учетной политике для целей бухгалтерского учета ПАО «Газпром» на 2021 год. Режим доступа: <https://www.gazprom.ru/f/posts/57/982072/gazprom-emitent-report-2021-3mth-appendix-3.pdf> (дата обращения 19.06.2022).



### Порядок определения чистой стоимости продажи готовой продукции и товаров:

В соответствии с ФСБУ 5/2019 чистая стоимость продажи готовой продукции и товаров определяется исходя из предполагаемой цены, по которой организация обычно их продает в ходе своей деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, связанных с производством продукции, подготовкой к продаже и продажей готовой продукции и товаров.

МСФО (IAS) 2 определяет, что в основе расчетных оценок чистой возможной цены продажи лежит самое надежное доказательство, которое подтверждает назначение и объем запасов, имеющихся в организации. Если запасы предполагается продать, возможная цена продажи определяется на основе твердых цен, которые установлены в договорах. Если объем продаж по таким договорам ниже, чем объем имеющихся запасов, то в основе чистой возможной цены продажи остающейся части запасов лежит общий уровень цен продажи.

Согласно пояснениям к бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Концерн Росэнергоатом», при оценке чистой стоимости продажи принимаются во внимание намерения организации в отношении запасов. Так, чистая стоимость запасов, предполагаемых в дальнейшем для реализации, определяется исходя из возможной цены реализации за минусом расходов на продажу. Чистая стоимость запасов, не предполагаемых в дальнейшем для реализации и использования в обычной деятельности, принимается равной нулю.

ПАО «НК «Славнефть»<sup>14</sup> чистую цену стоимости продажи определяет как предполагаемую цену реализации, из которой вычитаются предполагаемые затраты на производство, подготовку к продаже и продажу запасов.

### Расчетная оценка чистой стоимости продажи запасов, отличных от готовой продукции и товаров:

ФСБУ 5/2019 при определении чистой стоимости продажи запасов (кроме готовой продукции и товаров), таких как сырье, материалы, незавершенное производство предусматривает два альтернативных варианта: либо расчет доли этих запасов в стоимости готовой продукции, в производстве которой они используются, либо цена приобретения аналогичных запасов.

МСФО (IAS) 2 предусматривает отражение сырья в учете и отчетности по чистой возможной цене продажи в том случае, если происходит снижение цены сырья и себестоимость готовой продукции превышает чистую возможную цену продажи. В качестве наилучшего варианта подтверждения чистой возможной цены продажи сырья рассматриваются затраты на его замещение.

<sup>14</sup> Бухгалтерская отчетность ПАО «НК «Славнефть» по РСБУ за 2021 год. Режим доступа: [https://www.slavneft.ru/upload/doc/fs\\_sn\\_rsbu\\_book\\_account\\_4q\\_2021.pdf](https://www.slavneft.ru/upload/doc/fs_sn_rsbu_book_account_4q_2021.pdf) (дата обращения 19.06.2022).

В соответствии с учетной политикой АО «Концерн Росэнергоатом», чистая стоимость продажи материалов, незавершенного производства, используемых в производстве готовой продукции (работ, услуг), себестоимость которых превышает цену ее реализации за минусом расходов на продажу, определяется в величине, приходящейся на такие материалы, незавершенное производство, доли цены реализации указанной готовой продукции (работ, услуг).

### Порядок определения резерва под обесценение:

На основании положений ФСБУ 5/2019 резерв под обесценение рассчитывается как разница между фактической себестоимостью запасов и их чистой стоимостью продажи.

В ПАО «КамАЗ» в качестве чистой стоимости продажи используется преysкурантная стоимость запасов, уменьшенная на базовые скидки (по их максимальной величине) и коммерческие расходы. Такой порядок применяется в отношении готовой продукции, покупных товаров, переданных на комиссию, покупной автомобильной техники.

ПАО ГМК «Норильский никель» формирует резерв под снижение стоимости материальных ценностей в зависимости от их назначения и состояния. Порядок создания резервов под обесценение в данной организации представлен в таблице 4.

### Оценка чистой стоимости продажи запасов в каждом последующем периоде: увеличение резерва под обесценение или восстановление ранее созданного резерва:

В соответствии с ФСБУ 5/2019 в отчетных периодах, следующих за периодом, в котором признано обесценение запасов, балансовая стоимость этих запасов может быть уменьшена, а резерв под

Таблица 4. Порядок формирования резервов под обесценение запасов в ПАО ГМК «Норильский никель»

Виды запасов	Порядок создания резерва
Морально устаревшие и неликвидные	Величина резерва составляет 100% процентов от стоимости запасов
Предполагаемые к использованию в текущей (операционной) деятельности	Величина резерва определяется исходя из срока старения и коэффициента обесценения
Малоходовые запасы (срок старения от 1 года до 5 лет), запасы (срок старения более 5 лет), предполагаемые к использованию в деятельности организации	При расчете резерва коэффициент обесценения принимается равным 25%
Предполагаемые к использованию в инвестиционной деятельности	Величина резерва определяется исходя из срока старения с учетом планируемого срока вовлечения в инвестиционные проекты

обесценение увеличен. Причиной таких изменений является снижение чистой стоимости продажи запасов, по которым в предыдущие периоды отражено их обесценение.

Если чистая стоимость продажи ранее обесцененных запасов увеличивается, то происходит восстановление созданного резерва, предельной величиной которого является фактическая себестоимость запасов. В бухгалтерском учете восстановленная сумма резерва под обесценение запасов отражается как уменьшение суммы расходов, признанных в этом же периоде.

В МСФО (IAS) 2 называются причины восстановления убытка от обесценения: прекращаются существование обстоятельств, которые ранее приводили к необходимости уменьшения стоимости запасов; изменяются экономические условия, которые приводят к увеличению чистой возможной цены продажи, и тому имеются явные подтверждения. Восстановление ранее созданного резерва производится только в пределах суммы первоначального списания. Восстановление производят таким образом, чтобы новая балансовая стоимость соответствовала наименьшему из двух значений: себестоимости или пересмотренной чистой возможной цене продажи. Например, это происходит тогда, когда какая-либо единица запасов, учитываемая по чистой возможной цене продажи из-за снижения цены продажи ранее, все еще остается в запасах в последующем периоде, а ее цена продажи увеличилась [9, с. 41].

АО «Концерн Росэнергоатом» разграничивает понятия «восстановление» и «корректировка» резерва под обесценение запасов. Резерв подлежит восстановлению в случае выбытия тех запасов, по которым в предыдущие периоды был создан резерв. Сумма восстановленного резерва под обесценение запасов относится на уменьшение суммы расходов по аналитикам его признания. Корректировка резерва под обесценение запасов осуществляется: по результатам инвентаризации имущества не реже чем один раз на конец отчетного года (в отношении сумм резерва по неликвидным материальным ценностям); ежеквартально на основании оценки не востребовавшихся запасов, готовой продукции, товаров, по которым имеется информация о существовании более низкой цене на рынке на аналогичный вид (в отношении сумм резерва по соответствующим запасам).

#### **Порядок отражения резерва под обесценение запасов в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности:**

Согласно ФСБУ 5/2019, в бухгалтерском учете обесценение отражается в составе расходов периода, в котором создан резерв под обесценение запасов. В соответствии с этим положением многие исследуемые нами организации изменили учетную политику в отношении отражения резерва под обесценение. Начиная с 1 января 2021 года создание резерва под обесценение отражается

не в составе прочих расходов, а в себестоимости продаж в таких организациях, как ПАО НГК «Славнефть», ПАО «НК Роснефть», АО АНК «Башнефть», АО «Концерн Росэнергоатом», ПАО «Ростелеком», ПАО «Нижнекамскнефтехим».

Так, в АО «Концерн Росэнергоатом» резерв под обесценение отражается по аналитикам, соответствующим предполагаемому направлению выбытия этих запасов (списание или продажа).

В ПАО «НК Роснефть» и его дочерней организации ПАО АНК «Башнефть» с 1 января 2021 года в отчете о финансовых результатах данные о сумме резервов под обесценение запасов, начисленных и восстановленных в отчетном году, приводятся по статье «Себестоимость продаж». Такой порядок применяется в отношении готовой продукции, товаров для перепродажи, незавершенного производства, а также сырья и материалов, предназначенных для изготовления готовой продукции. По статье «Прочие расходы» в отчете о финансовых результатах показываются суммы резервов под обесценение тех запасов, у которых доходы и расходы от продажи или прочего выбытия признаются в составе прочих доходов и расходов. Следует отметить, что до 1 января 2021 г. начисленные и восстановленные в отчетном году резервы под снижение стоимости запасов отражались в отчете о финансовых результатах» названных организаций свернуто в составе прочих доходов либо прочих расходов.

В отчетности ПАО «Ростелеком»<sup>15</sup> в связи с изменениями в классификации расходов по признаку (восстановлению) резерва под обесценение запасов показано ретроспективное изменение показателей отчета о финансовых результатах за 2020 год. Это связано с тем, что с 2021 года расходы по признанию (восстановлению) резерва под обесценение товаров включаются в себестоимость продаж.

В ПАО «Нижнекамскнефтехим»<sup>16</sup> также произведен ретроспективный пересчет показателей отчета о финансовых результатах за 2020 год. Суммы начисления и восстановления резерва под обесценение запасов, которые были в отчете о финансовых результатах за 2020 год показаны в составе прочих расходов и доходов, перенесены из статей «Прочие доходы» и «Прочие расходы» в статью «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах.

ФСБУ 5/2019 определяет, что балансовой стоимостью запасов, отражаемой на конец отчетного

<sup>15</sup> Финансовая отчетность в соответствии с РСБУ ПАО «Ростелеком» за 2021 год // официальный сайт ПАО «Ростелеком». Режим доступа: [https://www.company.rt.ru/ir/results\\_and\\_presentations/financials/RAS/2021/4/](https://www.company.rt.ru/ir/results_and_presentations/financials/RAS/2021/4/) (дата обращения 08.03.2022).

<sup>16</sup> Бухгалтерская отчетность по российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) ПАО «Нижнекамскнефтехим» за 2021 год // официальный корпоративный сайт ПАО «Нижнекамскнефтехим». Режим доступа: [https://www.nknh.ru/financial\\_information/](https://www.nknh.ru/financial_information/) (дата обращения 08.03.2022).



периода в бухгалтерском балансе, является их фактическая себестоимость, уменьшенная на сумму резерва под обесценение.

## Результаты

Результаты проведенного нами исследования показывают, что в настоящее время отсутствуют конкретные методические рекомендации по формированию резерва под обесценение запасов. В связи с этим каждая организация, исходя из специфики своей деятельности и профессионального бухгалтерского суждения, самостоятельно должна определиться с методикой формирования и использования резерва под обесценение запасов.

В основе исчисления резерва под обесценение должно лежать целевое назначение запасов. В отношении готовой продукции и товаров, предназначенных для продажи, резерв следует определять как разницу между их фактической себестоимостью и возможной ценой продажи. Последнюю определять на основе твердых цен, установленных в договорах. При определении чистой стоимости продажи возможная цена реализации готовой продукции и товаров уменьшается на величину предполагаемых расходов на продажу.

В отношении незавершенного производства в качестве чистой стоимости продажи может приниматься величина, определяемая исходя из доли незавершенного производства в стоимости готовой продукции.

Нами предлагается методика формирования резерва под обесценение таких запасов, как сырье, основные и вспомогательные материалы, запасные части, топливо и т.п., в основе которой при определении чистой стоимости продажи лежит цена приобретения аналогичных запасов [10, с. 53-54]. Формирование резерва целесообразно осуществлять путем поэтапного проведения определенных расчетов (процедур).

Таблица 5. Расчет существенности группы (вида) запасов

Наименование запасов	Количество и стоимость вида (группы) запасов по данным бухгалтерского учета		Доля видов (групп) запасов в общей стоимости запасов, %
	Количество (шт., кг, л)	Сумма, руб.	
Заглушки	100	5000	4,0
Шпильки	250	5000	4,0
Полипропилен	300	60000	48,4
Этилен	50	4000	3,2
Бензин	100	50000	40,4
Итого		124000	100,0

Этап 1. Определение категорий запасов для целей проверки на обесценение в соответствии со спецификой деятельности организации. Это может быть однородный вид (группа) запасов.

Этап 2. Проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и выявление неиспользуемых долгохранящихся запасов, приобретенных не менее чем за 1 год до момента проведения инвентаризации.

Этап 3. Установление критерия существенности видов (групп) запасов для целей проверки на обесценение. В качестве критерия может быть использована величина, составляющая 1% или более от суммы запасов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности по состоянию на 30 сентября отчетного года. Методика расчета существенности группы (вида) запасов представлена в таблице 5.

Этап 4. Документальное подтверждение чистой стоимости продажи запасов на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности. В качестве чистой стоимости продажи запасов принимается цена, по которой возможно приобретение аналогичных запасов по состоянию на отчетную дату. Для документального подтверждения целесообразно использовать следующую информацию: данные о котировках, онлайн торгов, каталоги производителей, каталоги дилеров и т.д. Во внимание принимаются запасы, имеющие первоначальные качественные характеристики и морально не устаревшие.

При отсутствии информации о чистой стоимости продажи на аналогичные запасы фактическая стоимость запасов может быть признана равной чистой стоимости продажи, если одновременно выполняются следующие условия: запас уникален (например, изготовлен по индивидуальному заказу), запас обладает первоначальными качественными характеристиками и пригоден к использованию в производственной деятельности.

Этап 5. Расчет чистой стоимости продажи запасов с учетом коэффициентов соответствия запасов их первоначальному качеству и моральному устаревания. За основу принимается цена, по которой возможно приобрести аналогичные запасы по состоянию на отчетную дату, имеющие первоначальные качественные характеристики и морально не устаревшие.

Для определения коэффициента соответствия физического состояния запасов их первоначальному качеству и коэффициента морального устаревания запасов может быть использована шкала, представленная в таблицах 6 и 7.

Этап 6. Сопоставление чистой стоимости продажи запасов с их фактической себестоимостью и определение возможной величины резерва под обесценение запасов.

Этап 7. Установление критерия существенности снижения чистой стоимости продажи запасов по

Таблица 6. Показатели соответствия физического состояния запасов их первоначальному качеству и коэффициенты

Показатели	Коэф-фициент
Состояние запасов, при котором они не пригодны для использования по своему назначению и отсутствует возможность их доведения до годного состояния, при этом они могут быть использованы для целей, не связанных с их прямым назначением	От 0,30 до 0,40
Состояние запасов, при котором они не пригодны для использования по своему назначению, но имеется возможность их доведения до пригодного состояния без существенных затрат	от 0,41 до 0,60
Состояние запасов, при котором они частично утратили свои качественные характеристики, но пригодны для использования по назначению	От 0,61 до 0,80
Состояние запасов, при котором они пригодны для дальнейшего использования по назначению, при этом могут быть незначительные изменения во внешнем виде, не влияющие на эффективность их использования (например, царапины на корпусе, загрязненность, изменение цвета – незначительное выгорание от солнца и др.)	От 0,81 до 1,0

сравнению с их фактической себестоимостью. Таким критерием может быть величина, равная 10% снижения чистой стоимости продажи запасов от их фактической себестоимости.

Этап 8. Принятие решения о формировании резерва под обесценение запасов с учетом критерия существенности снижения чистой стоимости продажи запасов по сравнению с их фактической себестоимостью. Резерв не создается по тем запасам, по которым на отчетную дату чистая стоимость продажи равна или выше фактической себестоимости.

Таблица 8. Расчет резерва под обесценение запасов

№ п/п	Исходные данные	Показатели
1	Наименование групп (видов) запасов	Шпульки
2	Фактическая себестоимость, руб.	5000
3	Стоимость приобретения этих запасов или аналогичных запасов, которые имеют первоначальные качественные характеристики и морально не устаревшие	6000
4	Коэффициент соответствия запасов их первоначальному качеству	0,70
5	Коэффициент морального устаревания	0,20
6	Стоимость приобретения запасов с учетом их физического состояния и морального устаревания	840 (6000 x 0,70 x 0,20)
7	Разность между фактической себестоимостью запасов и их чистой стоимостью продажи (определенной исходя из стоимости приобретения)	5160 (6000 – 840)
8	Уровень существенности снижения чистой стоимости продажи запасов по сравнению с их фактической себестоимостью, руб.	500 (5000 x 10%)
9	Признаваемая сумма резерва под обесценение запасов, руб.	5160

Таблица 7. Показатели морального устаревания запасов и коэффициенты

Показатели	Коэф-фициент
Данный вид запасов снят с производства, но его использование возможно в производственной деятельности	От 0,10 до 0,60
Данный вид запасов продолжает производиться, но с небольшими функциональными усовершенствованиями	От 0,61 до 0,90
Морально не устаревшие запасы. К морально не устаревшим запасам относятся также запасы, по которым значительно сокращен объем выпуска в связи с появлением на рынке более усовершенствованных запасов	От 0,91 до 1,0

Этап 9. Определение суммы резерва под обесценение запасов. Методика расчета резерва показана в таблице 8.


### Заключение

Результаты проведенного исследования позволяют сделать соответствующие обобщения, выводы и предложения, направленные на совершенствование формирования резервов под обесценение запасов. В начале XX века в России при составлении бухгалтерских балансов широко применялось резервирование запасов, в основе которого лежало применение принципа «наименьших цен».

В настоящее время обязательность формирования резервов под обесценение запасов регламентируется ФСБУ 5/2019, вступившим в силу с отчетности за 2021 год. Изучение документов нормативного регулирования бухгалтерского учета запасов показало, что положения ФСБУ 5/2019 в отношении резервов под обесценение запасов расплывчаты, отсутствуют также конкретные методики по созданию и использованию резервов. В этих условиях организации формируют резервы



под обесценение запасов в соответствии с собственным профессиональным суждением. Анализ содержания пояснений к бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2021 год десяти российских организаций позволяют сделать вывод, что в настоящее время представление информации о запасах вызывает множество проблем, решение

которых определяется отраслевыми особенностями и бухгалтерским суждением составителей отчетов. Предложенные нами подходы к формированию резервов под обесценение запасов могут быть использованы в качестве оценочного значения обесценения запасов. 

### Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

### Библиографический список

1. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения. – Москва: Центросоюз, 1927. – 246 с.
2. Гальперин Я.М. Очерки теории баланса: по лекциям, читанным в Тифлисском счетном институте. – Тифлис: Издание государственных курсов промышленно-экономических наук и административной техники, 1930. – 342 с.
3. Николаев И.Р. Проблема реальности баланса: К вопросу о степени точности и достоверности цифровых данных, добываемых из баланса торгового предприятия. – Ленинград: Экономическое образование, 1926. – 110 с.
4. Рошаховский А.К. Балансы акционерных предприятий. – Санкт-Петербург: Якорь, 1910. – 122 с.
5. Галаган А.М. Общее счетоведение. – Москва: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. – 363 с.
6. Блатов Н.А. Балансоведение: Курс общий. – Ленинград, Москва: Государственное торговое издательство, 1931. – 320 с.
7. Афанасьев А.А. Основы построения бухгалтерского баланса. – Москва: Госфиниздат, 1952. – 168 с.
8. Куликова Л.И. Учетная политика организации: новое решение. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Бухгалтерский учет, 2012. – 412 с.
9. Куликова Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации: учебное пособие. – Москва: ИНФРА-М, 2012. – 400 с.
10. Куликова Л.И., Губайдуллина А.Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования финансовой отчетности: монография. – Москва: Проспект, 2016. – 128 с.

### References

1. Veytsman N.R. *Kurs balansovedeniya* [Balance Sheet Course]. Moscow, TSentrosoyuz Publ., 1927. 246 p.
2. Gal'perin YA.M. *Ocherki teorii balansa: po lektsiyam, chitannym v Tiflisskom schetnom institute* [Essays on Balance Theory: based on lectures given at the Tiflis Accounting Institute]. Tiflis, Izdanie gosudarstvennykh kursov promyshlenno-ekonomicheskikh nauk i administrativnoy tekhniki Publ., 1930. 342 p.
3. Nikolaev I.R. *Problema real'nosti balansa: K voprosu o stepeni tochnosti i dostovernosti tsifrovyykh dannykh, dobyvaemykh iz balansa torgovogo predpriyatiya* [Balance Sheet Reality Issue: On the Question of the Accuracy and Reliability Degree of Digital Data Extracted from the Balance Sheet of a Trading Enterprise]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 1926. 110 p.
4. Roschahovskiy A.K. *Balansy akzionerinykh predpriyatiy* [Balance Sheets of Joint-Stock Companies]. Saint-Petersburg, Yakor' Publ., 1910. 122 p.
5. Galagan A.M. *Obshchee schetovedenie* [General Accounting]. Moscow, Finansovoe izdatel'stvo NKFS SSSR Publ., 1928. 363 p.
6. Blatov N.A. *Balansovedenie: Kurs obshchiy* [Balance Sheet: General Course]. Leningrad, Moscow, Gosudarstvennoe torgovoe izdatel'stvo Publ., 1931. 320 p.
7. Afanas'ev A.A. *Osnovy postroeniya buhgalterskogo balansa* [Fundamentals of Balance Sheet Creation]. Moscow, Gosfinizdat Publ., 1952. 168 p.
8. Kulikova L.I. *Uchetnaya politika organizatsii: novoe reshenie* [Accounting Policy of the Organization: New Solution]. Moscow, Buhgalterskiy uchetskiy uchetskiy uchetskiy Publ., 2012. 412 p.
9. Kulikova L.I. *Mezhdunarodnye standarty finansovoy otechetnosti. Nefinansovye aktivy organizatsii* [International Financial Reporting Standards. Non-Financial Assets of the Organization]. Moscow, INFRA-M, 2012. 400 p.
10. Kulikova L.I., Gubaydullina A.R. *Professional'noe suzhdenie buhgaltera kak instrument formirovaniya finansovoy otechetnosti* [Professional Judgment of Accountant as a Tool for the Formation of Financial Statements]. Moscow, Prospekt Publ., 2016. 128 p.

### Для цитирования

Куликова Л.И. Формирование резервов под обесценение запасов: историческая ретроспектива, современные проблемы и решения // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 5. – С. 15-25.

### For citation


Kulikova L.I. Formirovanie rezervov pod obestsenenie zapasov: istoricheskaya retrospektiva, sovremennyye problemy i resheniya [Creation of Provisions for Impairment of Inventories: Historical Retrospective, Modern Problems and Solutions]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2022, no. 5, pp. 15-25 (in Russ.).

25  
лет


Развиваем  
бухгалтерскую  
профессию  
ИПБ России


# РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА «Вестник профессиональных бухгалтеров» ПРИГЛАШАЕТ АВТОРОВ К СОТРУДНИЧЕСТВУ

## ФАКТЫ О ЖУРНАЛЕ:

 с 1 декабря 2015 года включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук (Перечень ВАК)

 импакт-фактор РИНЦ 2021 – 0,508

 занимает 68-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2021 год по тематике «Организация и управление» и 340-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2021 год по тематике «Экономика. Экономические науки».

 публикация статей осуществляется на бесплатной основе



Подробная информация по оформлению и порядку представления статей, а также правила направления, рецензирования и опубликования статей размещены на нашем сайте:



 8 800 500-54-51

 [vestnik@ipbr.org](mailto:vestnik@ipbr.org)



DOI: 10.51760/2308-9407\_2022\_5\_27  
УДК 336.02  
ВАК 08.00.12

## Проблемы восстановления налога на добавленную стоимость в условиях действующего законодательства Российской Федерации

## Value Added Tax Reinstatement Problems under the Current Legislation of the Russian Federation

Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

**Марина Владимировна Медведева**

канд. экон. наук

e-mail: medvetar@mail.ru

125993, Российская Федерация, г. Москва,  
ул. Ленинградский просп., д. 49.

Тел. +7 (499) 943-98-55.

Finansovyy universitet pri Pravitel'stve Rossiyskoy  
Federatsii (Financial University under the Government  
of the Russian Federation), Russian Federation, Moscow

**Marina V. Medvedeva**

PhD of Economics

e-mail: medvetar@mail.ru

49 Leningradsky Prospekt, Moscow  
125993, Russian Federation.

Phone +7 (499) 943-98-55.

**Аннотация.** В настоящей работе приводится описание известных случаев восстановления налога на добавленную стоимость (НДС) в соответствии с действующим законодательством РФ по налогообложению. Актуальность настоящей тематики не вызывает сомнений. Ежеквартально достаточно большое количество российских организаций сталкивается так или иначе с проблемой восстановления НДС при передаче активов в уставные капиталы других организаций, переходе на специальные налоговые режимы, при экспорте, расчетах авансами, а также в различных случаях, когда активы перестают использоваться для облагаемых НДС операций. Автор, опираясь на исследования отечественных ученых и аудиторов, проводит собственный анализ статьи 170 п.3 Налогового кодекса РФ и приходит к выводу о ее несовершенстве, в силу возможности различного толкования положений этой статьи налогоплательщиками и налоговыми органами. Основной вывод состоит в том, что указанная статья не содержит четкого закрытого перечня случаев восстановления НДС, ранее принятого к вычету при приобретении материально-производственных запасов и основных средств, что приводит к повышенной нагрузке на судебную систему страны из-за постоянных споров налогоплательщиков с контролирующими органами.

**Ключевые слова:** восстановление НДС; налоговые вычеты; потеря товаров; основные средства.

### Введение

Рассматривая систему налогообложения в РФ, отметим, что налог на добавленную стоимость (НДС) – основной федеральный налог, который способствует

**Abstract.** This paper describes known cases of value added tax (VAT) reinstatement in accordance with the current legislation of the Russian Federation on taxation. The relevance of this topic is undeniable. On a quarterly basis, a fairly large number of Russian organizations face the problem of VAT reinstatement in one way or another: when transferring assets to the authorized capital of other organizations, switching to special tax regimes, when exporting, making advance payments, and also in various cases when assets are no longer used for VAT taxable transactions. Relying on the research by domestic scientists and auditors, the author conducts his own analysis of Article 170, Paragraph 3 of the Tax Code of the Russian Federation and comes to the conclusion that it is imperfect due to the possibility of different interpretations of the provisions of this article by taxpayers and tax authorities. The main issue is that this article does not contain a clear closed list of VAT reinstatement cases, previously accepted for deduction when purchasing inventories and fixed assets, which leads to an increased burden on the country's judicial system due to constant disputes between taxpayers and regulatory authorities.

**Keywords:** VAT reinstatement; tax deductions; cargo loss; fixed assets.

в значительной мере пополнению федерального бюджета. При этом он существенно влияет на экономико-социальное развитие нашего государства. НДС является косвенным налогом в российской

системе налогообложения. Как отмечают в своей работе О.В. Чепик и А.А. Кузьмина (2020) [1], НДС – это основной регулятор перераспределения общественных благ в Российской Федерации. По мнению многих авторов научных работ, в том числе Л.К. Чеккуевой (2018) [2], поступления от НДС в федеральный бюджет год от года неуклонно растут. Это связано как с известными новациями в администрировании НДС с 2015 года, так и с повышением основной налоговой ставки с 2019 года. В перспективе отмена налоговой декларации по НДС и полная самостоятельность налогоплательщиков в исчислении НДС. Поэтому очень важно, чтобы у налогоплательщиков и налоговых органов не было спорных вопросов при исчислении этого налога. Однако такие противоречия встречаются довольно часто. Это происходит из-за несовершенства налогового законодательства, а именно ст. 170 пункта 3 Налогового кодекса РФ, который содержит, на первый взгляд, закрытый перечень случаев восстановления НДС. Хотя, как отмечено у А.В. Брызгалова (2019) [3], подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ допускает расширенное толкование норм, то есть, по сути, статья открыта, что приводит к ошибкам налогоплательщиков при восстановлении НДС, к несправедливым требованиям налоговых органов и, как следствие, к некончаемым судебным разбирательствам.

## Методы и материалы исследования

Статья 170 НК РФ прежде всего содержит перечень случаев отнесения «входного» НДС на затраты на производство и реализацию. Это происходит в случаях:

- 1) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения) – ст. 149 НК – например, при приобретении материалов для производства медтехники;
- 2) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по

производству и (или) реализации товаров, местом реализации которых не признается территория РФ – ст. 147 НК (в прежней редакции статьи, до 1 июля 2019 года, речь шла также о реализации работ, услуг за пределами РФ – ст. 148 НК – например, при монтаже оборудования за рубежом);

- 3) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг) лицами, не являющимися налогоплательщиками либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога – ст. 145 НК и др. (применение Упрощенной системы налогообложения – далее УСНО, а также при переходе на этот специальный режим налогообложения);
- 4) приобретения (ввоза) товаров (работ, услуг) для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией (ст. 146 п. 2, 39 п. 3 НК – например, при приобретении земельных участков).
- 5) приобретения банками, применяющими порядок учета налога, предусмотренный пунктом 5 статьи 170 НК, товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, которые в дальнейшем реализуются банками до начала использования для осуществления банковских операций, для сдачи в аренду или до введения в эксплуатацию.

Как видно, перечень случаев отнесения НДС, уплаченного поставщикам, на затраты достаточно исчерпывающий и не допускает расширенного толкования. Этот перечень приведен в п. 2 ст. 170 НК РФ.

Далее, в п. 3 ст. 170 НК следует перечень случаев восстановления НДС, предъявленного ранее поставщиками и принятого к вычету. Разберем основные положения этого пункта.

Прежде всего восстановлению подлежит НДС, принятый ранее к вычету, по товарам (в том числе основным средствам и нематериальным активам), при передаче этих товаров в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ (подп. 1 п. 3 ст. 170 НК)<sup>1</sup>. Этот НДС не относится на затраты на производство и реализацию, а подлежит вычету у принимающей стороны. Нами предлагаются следующие операции в этом случае:

<sup>1</sup> Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Официальный текст. С изменениями и дополнениями по состоянию на 1 июля 2020 г.

## Пример 1

*Основное средство остаточной стоимостью 100 у.е. передается в уставный капитал другой организации.*

### У ПЕРЕДАЮЩЕЙ СТОРОНЫ

*Д 58/1 К 91/1 300 у.е. – согласованная стоимость основного средства;*

*Д 91/2 К 01 100 у.е. – остаточная стоимость основного средства;*

*Д 58/1 К 68 «НДС» 100 у.е. \* 20% = 20 у.е. – сумма НДС.*

*То есть передающая сторона восстанавливает НДС, исчисленный с остаточной стоимости основного средства. При этом расход не принимается в налоговом учете.*

### У ПРИНИМАЮЩЕЙ СТОРОНЫ

*Д 08 К 75/1 300 у.е. – согласованная стоимость основного средства;*

*Д 01 К 08 300 у.е.;*

*Д 68 «НДС» К 83 20 у.е. – получающая сторона принимает НДС, восстановленный передающей стороной, к вычету.*



Далее, восстановлению подлежат по подп. 2 п. 3 ст. 170 НК, в частности суммы НДС, ранее принятые к вычету, при переходе на специальные режимы налогообложения.

Так, по состоянию на 31 декабря года, предшествующего переходу налогоплательщика на упрощенную систему налогообложения, необходимо восстановить НДС по всем товарным остаткам на складе (счета 07, 08, 10, 41, 43) и остаточной стоимости основных средств (остаток по счету 01 – остаток по счету 02). Восстановленный НДС увеличивает расходы по налогу на прибыль и относится в бухгалтерском учете Д 91.2 К 68. При этом налогоплательщику предлагается «бонус» от государства: при обратном переходе с УСНО на общую систему налогообложения, по товарным остаткам, не отнесенным на расходы, также можно восстановить НДС по Д 19 К 07, 08, 10, 41, 43 и принять

его к вычету в первом квартале применения общей системы. При этом остается дискуссионным вопрос: могут ли этой нормой ст. 346.25 НК РФ воспользоваться налогоплательщики при переходе с «доходной» УСНО или это право предоставлено только организациям, использующим в качестве объекта налогообложения «доходы – расходы» [4].

Здесь можно также упомянуть восстановление НДС по сырьевым товарам, приобретенным на территории РФ и отгруженным позднее на экспорт. НДС восстанавливается в квартале отгрузки на экспорт, и берется к вычету:

- после подтверждения налоговым органам ставки 0%;
- после не подтверждения указанной налоговой ставки, на 181-й день со дня отгрузки товара на экспорт. Прочие положения подп. 2 п. 3 ст. 170 НК пока пропустим.

### Пример 2

#### У ПРОДАВЦА

Д 51 К 62 «Авансы» 240-00 - получен аванс от покупателя;  
 Д 76 К 68 40-00 - в том числе, НДС;  
 Д 62 К 90/1 120-00 - реализация товара;  
 Д 90/3 К 68 20-00 - в том числе, НДС;  
 Д 62 «Авансы» К 62 120-00 - зачет аванса при реализации;  
 Д 68 К 76 20-00 - «авансовый» НДС частично принимается к вычету при реализации товара.

#### У ПОКУПАТЕЛЯ

Д 60 «Авансы» К 51 240-00 - перечислен аванс продавцу;  
 Д 68 К 76 40-00 - «авансовый» НДС принят к вычету;  
 Д 41 К 60 100-00 - получен товар;  
 Д 19 К 60 20-00 - кроме того, НДС;  
 Д 68 К 19 20-00 - НДС по товару принимается к вычету;  
 Д 60 К 60 «Авансы» 120-00 - частичный зачет аванса;  
 Д 76 К 68 20-00 - частичное восстановление «авансового» НДС.  
 То есть покупатель должен восстановить НДС в момент получения товара и вычета НДС по товару.

### Пример 3

#### У ПРОДАВЦА / У ПОКУПАТЕЛЯ

4-й квартал 2021 года

Д 62 К 90.1 1200-00 / Д 41 К 60 1000-00

Д 90.3 К 68 200-00 / Д 68 К 19 200-00

В 4-м квартале 2021 года происходит отгрузка товара продавцом покупателю, при этом продавец выписывает покупателю счет-фактуру, регистрирует его в Книге продаж, а покупатель регистрирует полученный счет-фактуру в Книге покупок и берет НДС к вычету.

1-й квартал 2022 года

Д 62 К 90.1 -360-00 / Д 60 К 91/1 360-00

Д 90.3 К 68 -60-00 / Д 91/2 К 68 60-00

Как видно, продавец уменьшает цену, и, следовательно, стоимость прошлой отгрузки на сумму «ретро-скидки», выписывает покупателю корректировочный счет-фактуру, регистрирует его в Книге покупок и берет НДС к вычету. Покупатель полученный корректировочный счет-фактуру регистрирует в Книге продаж, происходит частичное восстановление НДС, ранее принятого к вычету [6].

Сумма скидки составляет 360 рублей, по статье 154 НК РФ скидки облагаются НДС, то есть покупатель восстанавливает НДС в 1-м квартале 2022 года с этой суммы скидки.



В следующем подп. 3 п. 3 ст. 170 НК говорится о восстановлении НДС по ранее перечисленным авансам.

В подп. 4 п. 3 ст. 170 НК говорится о восстановлении НДС при изменении стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) в сторону уменьшения, в том числе в случае уменьшения цены (тарифа) или уменьшения количества (объема) отгруженных товаров (работ, услуг) [5]. Например, при предоставлении продавцом покупателю «ретро-скидки», то есть скидки на уже отгруженные ранее товары.

Подп. 5 п. 3 ст. 170 НК недавно исключен. Остается подп. 6, который посвящен восстановлению НДС при получении субсидий из бюджета РФ на возмещение ранее понесенных затрат на приобретение товаров (работ, услуг), в том числе на возмещение уплаченных поставщикам сумм налогов. Если кратко и на цифрах.

Выше рассмотренные примеры охватывают практически все подпункты пункта 3 статьи 170 НК РФ. На этом проведенные автором исследования случаев восстановления НДС можно было бы завершить, если бы не прочие положения подп. 2 п. 3 ст. 170 НК.

## Результаты и выводы

Итак, в подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ указывается, что восстановление НДС производится при дальнейшем использовании приобретенных товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК, то есть операций, не облагаемых НДС [7]. Именно с этого пункта статьи 170 НК мы начали наше исследование. Очевидно, указанный в подп. 2 п. 3 ст. 170 НК РФ список случаев восстановления НДС является открытым и весьма обширным. Чаще всего споры возникают в связи с потерей товаров<sup>2</sup>.

По мнению Министерства финансов РФ и Налоговой службы РФ, НДС необходимо восстановить, в частности, в случаях:

- недостачи, хищение (кражи) материально-производственных запасов и основных средств;
- утраты имущества в результате пожара, стихийного бедствия;
- списания имущества из-за потери товарного вида;
- списания основных средств до окончания срока амортизации в связи с износом или ликвидацией;
- уничтожение товаров в связи с истечением срока годности;
- списания бракованного сырья и материалов, использования материалов, в которых обнаружен брак (порча).

<sup>2</sup> Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Официальный текст. С изменениями и дополнениями по состоянию на 1 июля 2020 г.

НДС необходимо восстановить в квартале, в котором списывается имущество с учета.

НДС необходимо восстановить в сумме:

Сумма НДС, подлежащая восстановлению по списанным МПЗ = Сумма налога, ранее принятая к вычету

Сумма НДС, подлежащая восстановлению по всем ОС = Сумма НДС, ранее принятая к вычету, по ОС / Бухгалтерская, остаточная стоимость ОС без учета переоценок на дату выбытия ОС / Бухгалтерская первоначальная стоимость ОС [8].

Не подлежит сомнению, что данные случаи встречаются у многих предприятий и споры между налогоплательщиками и налоговыми органами не утихают до сих пор. Некоторую ясность в данный вопрос внесло Постановление Пленума ВАС РФ № 33 от 30.05.2014 года п. 10: «...Если в ходе судебного разбирательства установлен факт выбытия имущества, однако не подтверждено, что выбытие имело место в результате наступления событий, не зависящих от воли налогоплательщика, судам надлежит исходить из наличия у него обязанности исчислить налог по правилам, установленным пунктом 2 статьи 154 Кодекса для случаев безвозмездной реализации имущества».

Это означает, что любое выбытие имущества (недостача, хищение, пожар, стихийное действие и т.д.) налогоплательщику следует подтвердить заключениями независимых органов (МЧС, Роспотребнадзор, МВД и т.д.). Тогда НДС при потере материально-производственных запасов и основных средств можно не восстанавливать.

Кроме уже рассмотренной нами ст. 170 п. 3 НК РФ, существует особая ст. 171.1 НК РФ, в которой приводится еще один самостоятельный случай восстановления НДС – по приобретенным или построенным основным средствам, которые в дальнейшем используются в не облагаемых НДС операциях.

## Заключение

Реальная хозяйственная практика на современном этапе ставит перед налогоплательщиками все новые задачи. В частности, как поступить при дальнейшем использовании материально-производственных запасов и основных средств в необлагаемых НДС операциях? Надо ли восстанавливать НДС, ранее принятый к вычету при приобретении этого имущества? Что делать с этим налогом при утере товаров? Видимо, ответы на эти вопросы должны содержаться в налоговом законодательстве РФ.


Однако, как показывает произведенное нами исследование, в ст. 170 п. 3 НК РФ содержится

## Пример 4

*Приобретены товары на территории РФ: Д 41 К 60 100 у.е.  
НДС по приобретенным товарам принят к вычету: Д 68 К 19 20 у.е.  
В следующем квартале получена субсидия из федерального бюджета на возмещение затрат по приобретению указанных товаров: Д 51 К 86 60 у.е.  
Восстановлен НДС в квартале получения субсидии, в доле 60 / 120 \* 20 у.е. = 10 у.е.: Д 91.2 К 68. Этот НДС относится на расходы по налогу на прибыль.*

открытый перечень случаев восстановления НДС, многие вопросы на практике остаются нерешенными и в соответствии со ст. 171.1 НК РФ. Очевидно, данные статьи нуждаются в доработке законодателями, чтобы, наконец, завершились споры между налогоплательщиками и налоговыми

органами в части восстановления и уплаты НДС в бюджет.

Необходимо прописать четкий перечень случаев восстановления НДС в Налоговом кодексе РФ, что позволит значительно снизить нагрузку на судебную систему страны. 

### Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

### Библиографический список

1. Чепик О.В., Кузьмина А.А. Перспективы совершенствования расчетов по НДС // Перспективы социально-экономического развития России: сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции с международным участием. – Чебоксары: Издательский дом «Среда», 2020. – С. 87-90.
2. Чеккуева Л.К. Актуальные проблемы возмещения налога на добавленную стоимость // Вестник СевКавГТИ. – 2018. – № 2(33). – С. 48-51.
3. Брызгалин А.В., Федорова О.С., Шевченко А.И. Налог на добавленную стоимость: Интересные вопросы из практики налогового консультирования // Налоги и финансовое право. – 2013. – № 11. – С. 29-192.
4. Зотиков Н.З. Роль налогов в обеспечении социальной безопасности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 1. – С. 31-41.
5. Одинцова Т.М. Развитие объектов и методов бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики и информационного общества // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2019. – № 4. – С. 15-24.
6. Бабурян М.Н. Методика и инструментарий налогового консультирования коммерческих организаций // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 6. – С. 40-48.
7. Хоружий Л.И. Анализ новелл законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении в Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2017. – № 5. – С. 17-22.
8. Малис Н.И., Грундел Л.П. Налоговая политика кризисного периода предопределяет риски государства и налогоплательщиков // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2021. – № 4. – С. 23-30.

### References

1. СЧепик О.В., Кuz'mina A.A. Perspektivy sovershenstvovaniya raschetov po NDS [Prospects for VAT Settlement Improvement]. *Perspektivy sotsial'no-ekonomicheskogo razvitiya Rossii: sbornik materialov Vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii s mezhdunarodnym uchastiem*. Cheboksary, Izdatel'skiy dom «Sreda» Publ., 2020, pp. 87-90.
2. СЧеккуева L.K. Aktual'nye problemy vozmeshcheniya naloga na dobavlenuyu stoimost' [Modern Problems of the Value Added Tax Refund]. *Vestnik SevKavGTI*, 2018, no. 2(33), pp. 48-51 (in Russ.).
3. Bryzgalin A.V., Fedorova O.S., SHEvchenko A.I. Nalog na dobavlenuyu stoimost': Interesnye voprosy iz praktiki nalogovogo konsul'tirovaniya [Value Added Tax: Interesting Questions from Tax Consulting Practice]. *Nalogi i finansovoe pravo*, 2013, no. 11, pp. 29-192 (in Russ.).
4. Zotikov N.Z. Rol' nalogov v obespechenii social'noy bezopasnosti [The Role of Taxes in Social Security]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 1, pp. 31-41 (in Russ.).
5. Odintsova T.M. Razvitie obektov i metodov buhgalterskogo ucheta v usloviyah tsifrovoy ekonomiki i informatsionnogo obshchestva [Development of Accounting Objects and Methods in the Era of Digital Economy and Information Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2019, no. 4, pp. 15-24 (in Russ.).
6. Baburyan L. M. Metodika i instrumentariy nalogovogo konsul'tirovaniya kommercheskikh organizatsiy [Tax Consulting Technique and Tax Consulting Tools of Commercial Organizations]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2018, no. 6, pp. 40-48 (in Russ.).
7. Khoruzhy L. I. Analiz novell zakonodatelstva o buhgalterskom uchete i nalogoblozhenii v Rossiyskoy Federacii [Analysis of New Laws on Accounting and Taxation in the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2017, no. 5, pp. 17-22 (in Russ.).
8. Malis N.I., Grundel L.P. Nalogovaya politika krizisnogo perioda predopredelyaet riski gosudarstva i nalogoplatel'shchikov [In Time of Crisis Tax Policy Predetermines the State and Taxpayers Risks]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2021, no. 4, pp. 23-30 (in Russ.).

### Для цитирования

Медведева М.В. Проблемы восстановления налога на добавленную стоимость в условиях действующего законодательства Российской Федерации // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 5. – С. 27-31.

### For citation

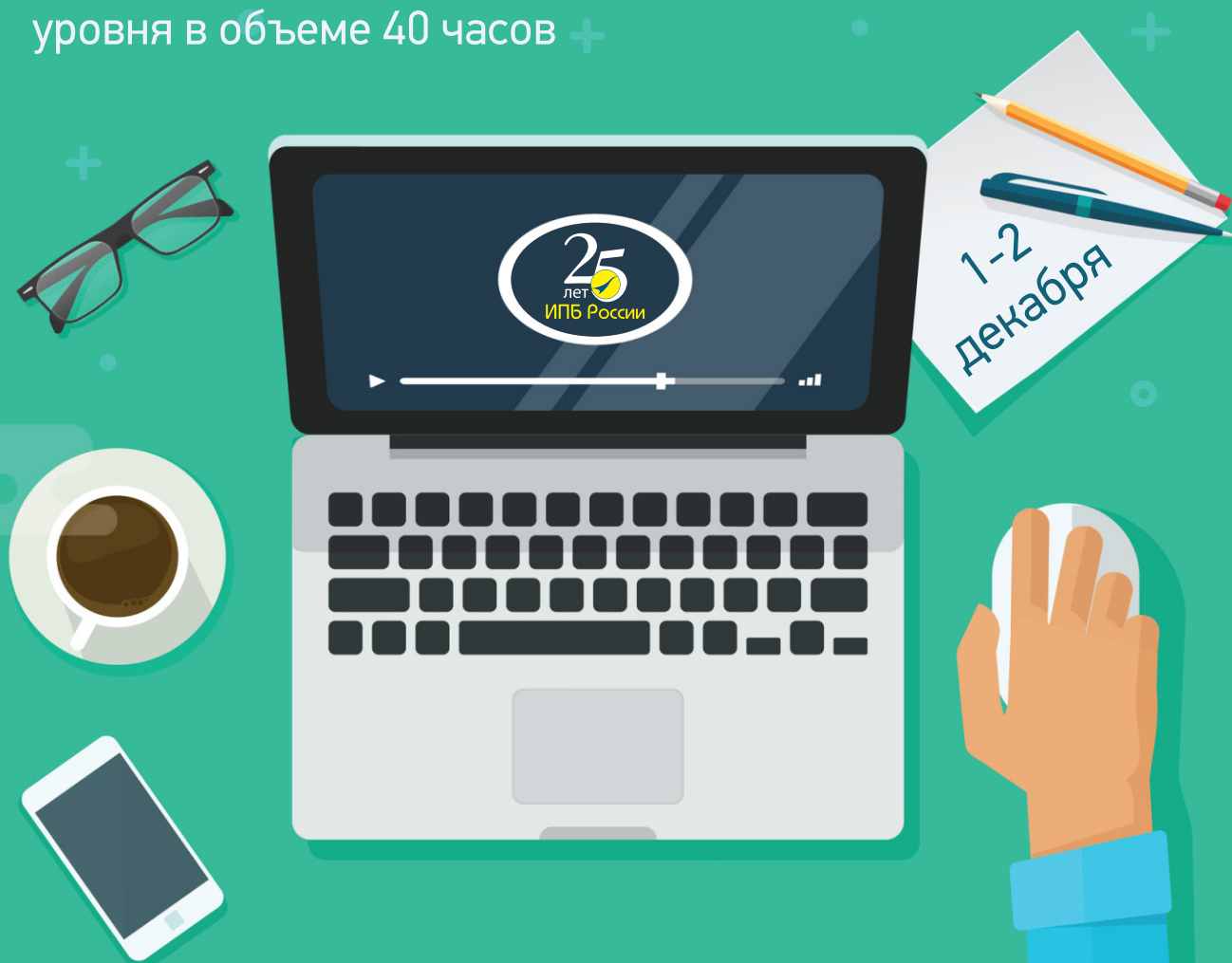
Medvedeva M.V. Problemy vosstanovleniya naloga na dobavlenuyu stoimost' v usloviyah deystvuyushchego zakonodatel'stva Rossiyskoy Federatsii [Value Added Tax Reinstatement Problems under the Current Legislation of the Russian Federation]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 5, pp. 27-31 (in Russ.).



# ЮБИЛЕЙНЫЙ КОНГРЕСС ИПБ РОССИИ – 2022.

## 25 лет развиваем профессию вместе

- Онлайн-трансляция в режиме реального времени
- Запись – 30 дней
- Насыщенная деловая программа
- Более 20 спикеров
- Только актуальные темы
- Сертификат о повышении профессионального уровня в объеме 40 часов +



 8 800 500-54-51

 congress@ipbr.org

 www.ipbr.org



DOI: 10.51760/2308-9407\_2022\_5\_33  
УДК 657  
ВАК 08.00.12

## Необходимость разработки нового стандарта по учету налогов на прибыль в России: критический анализ ПБУ 18/02

### The Need for a New Accounting Standard for Income Taxes in Russia: a Critical Analysis of Russian Accounting Standard (RAS) 18/02

*Кубанский государственный университет,  
Российская Федерация, Краснодар*

**Андрей Андреевич Аксентьев**

*магистрант экономического факультета,  
бухгалтер ООО «Перспектива»  
e-mail: anacondaz7@rambler.ru  
350040, Российская Федерация, г. Краснодар,  
ул. Ставропольская, д. 149.  
Тел. +7 (928) 408-88-38.*

*Kubanskiy gosudarstvennyy universitet (Kuban  
State University), Russian Federation, Krasnodar*

**Andrei A. Aksent'ev**

*Master's Degree Student of the Faculty of  
Economics, Accountant at the «Perspektiva» LLC  
e-mail: anacondaz7@rambler.ru  
149 Stavropolskaya st., Krasnodar  
350040, Russian Federation.  
Phone +7 (928) 408-88-38.*

**Аннотация.** В данной работе проводится критический анализ российского положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Основная цель исследования состоит в том, чтобы дать ответ на вопрос: «Почему ПБУ 18/02 необходимо заменить новым стандартом». С помощью сравнительной оценки основных элементов теории отложенного налогообложения и зарубежного опыта составления аналогичных стандартов с нормами и требованиями ПБУ 18/02 делается вывод, что российский стандарт по состоянию на 2022 г. теоретически и содержательно несостоятелен. В указанном положении переплетается терминология двух концепций по учету отложенных налогов; цель, заявленная в стандарте, не согласуется с методами, которые предложены его разработчиками; отсутствуют регламент для учета снижения стоимости отложенных налогов активов и требование проводить переоценку дебетовых и кредитовых остатков отложенных налогов на дату составления отчетности; искажается процедура распределения налоговых эффектов по их объему; нет прямого запрета на применение процедуры дисконтирования; и др. Рассмотренные в работе противоречия и зарубежный опыт могут быть использованы для разработки нового стандарта по учету налогов на прибыль в России.

**Ключевые слова:** отложенные налоги; временные разницы; срочные разницы; ПБУ 18/02; отложенное налогообложение.

**Abstract.** In this paper a critical analysis of the Russian Accounting Standard (RAS) 18/02 Accounting for Corporate Income Tax is carried out. The main objective of the research is to answer the question: Why is it necessary to replace RAS 18/02 with a new standard. By making use of comparative evaluation of basic elements of the deferred taxation theory and foreign experience of similar standards preparation with the norms and requirements of RAS 18/02 the author comes to the conclusion that the Russian standard as of 2022 is theoretically and conceptually inconsistent. The specified provision intertwines the terminology of the two concepts of deferred tax accounting; the purpose stated in the standard, does not agree with the methods proposed by its developers; there are no regulations for accounting for impairment of deferred tax assets and no requirement to reassess the debit and credit deferred taxes balances at the reporting date; the procedure for distributing tax effects by their volume is distorted; there is no direct prohibition on the use of discounting procedure, etc. The contradictions considered in the paper and foreign experience can be used for developing a new accounting standard for income taxes in Russia.

**Keywords:** deferred taxes; temporary differences; timing differences; RAS 18/02; deferred taxation.

## Введение

В настоящее время российское ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (далее – ПБУ 18/02) в редакции от 20.11.2018 г. продолжает не соответствовать зарубежной практике и теории отложенного налогообложения. В частности, многие отечественные исследователи подчеркивают, что новые поправки указанной редакции сближают национальный учет с правилами IAS 12 Income Taxes (далее – IAS 12), поскольку в последнем стандарте применяется так называемый «балансовый метод» учета налоговых эффектов, который был инкорпорирован в ПБУ 18/02, о чем свидетельствует п. 8 указанного положения, где прописано: «*Временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения.*»

Однако уже в указанном пункте российский стандарт вступает в противоречие с теоретическим фундаментом теории отложенного налогообложения, а именно с концепцией, на базе которой разработано ПБУ 18/02. Если исходить из п. 1 ПБУ 18/02, то национальный разработчик взял за основу концепцию временных (срочных) разниц. Ее цель состоит в согласовании бухгалтерских и налоговых доходов и расходов таким образом, чтобы пользователи финансовой отчетности могли видеть причину, почему бухгалтерская прибыль, умноженная на налоговую ставку<sup>1</sup>, отличается от текущего налога на прибыль [1;2;3;4].

Учет отложенных налогов и идентификация постоянных налоговых различий выполняют функцию «компенсации»<sup>2</sup>, которая позволяет «зафиксировать налоговые последствия временных разниц и признать элементы текущей чистой прибыли, вызывающие налогообложение или уменьшающие налогооблагаемую базу, независимо от того, когда они включены в декларацию по налогу на прибыль» [1, р. 27]. Другими словами, задача применения процедуры регистрации налоговых эффектов в рассматриваемой концепции заключается в «определении реального дохода после налогообложения»<sup>2</sup>. Последний рассчитывается за вычетом из бухгалтерской прибыли до налогообложения расхода по налогу на прибыль. Формально акцент

в данном случае ставится конкретно на итоговых бухгалтерских показателях отчета о прибылях и убытках, что можно выразить формулой (1):

$$\text{ЧБП} = \text{БП} - \text{РПНП}, (1)$$

где ЧБП – чистая бухгалтерская прибыль после налогообложения; БП – бухгалтерская прибыль до налогообложения; РПНП – расход по налогу на прибыль.

Расход по налогу на прибыль в концепции временных разниц включает текущий налог на прибыль с учетом «компенсирующих» его налоговых последствий (2):

$$\text{РПНП} = \text{ТНП} \pm \text{ОНП}_{\text{П}} \pm \text{ОНП}_{\text{В}}, (2)$$

где ТНП – текущий налог на прибыль; ОНП<sub>П</sub> – отложенные налоги признанные, ОНП<sub>В</sub> – отложенные налоги восстановленные (реверсированные).

Отложенные налоги из выражения (2) в части признанных налоговых эффектов говорят о том, что в будущем их реверсирование снизит или увеличит расход по налогу на прибыль (РПНП) в зависимости от отложенной налоговой позиции. Ключевой аспект состоит в том, что расхождения между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью рассматриваются в качестве временных последствий, которые, если ожидается их восстановление в будущем, переносятся между финансовыми периодами, где такой эффект будет нивелирован [4, с. 228]. Другими словами, изначально предполагается, что любые отклонения между бухгалтерскими и налоговыми доходами и расходами являются временными, если налоговый эффект возникает в одном периоде, а затем компенсируется в будущем с противоположным знаком. Если этого произойти не может, то на дату составления финансовой отчетности налоговый эффект оказывает единовременное (одноактное) влияние, которое классифицируется как постоянный налоговый доход или расход (постоянные разницы) [3, с. 438].

Концепция временных разниц придерживается цели динамической бухгалтерской идеологии, где в основе лежат интересы собственников бизнеса по формированию и распределению финансового результата. Развитие бухгалтерской теории и практики в вопросах учета налоговых эффектов привело к тому, что межпериодное распределение «отклонений» между двумя показателями из отчета о прибылях и убытках и декларации по налогу на прибыль стало не соответствовать ключевым концептуальным определениям таких понятий, как «актив» и «обязательство». Суть в том, что расходы представляют собой распределение стоимости актива (погашение, возмещение его балансовой стоимости), что, по существу, должно привести к генерированию экономических выгод. Отсюда в концепции временных разниц на первый план выходит финансовый результат, а на второй план – учет налоговых эффектов, которые выполняют функцию компенсации в отношении процедуры распределения стоимости актива без привязки к его первоначальной (балансовой) оценке. Последнее и

<sup>1</sup> Условный расход по налогу на прибыль (в соответствии с ПБУ 18/02); теоретическое налоговое начисление; «фиктивный» налог на прибыль (часто последний термин используется среди представителей немецкой школы бухгалтерского учета [5]).

<sup>2</sup> Breitzkreuz R. (2012). Grundfragen zur Steuerabgrenzung in der internationalen Rechnungslegung – Eine konzeptionelle und bilanztheoretische Analyse auch vor dem Hintergrund empirischer Befunde [Doctoral dissertation, Universität St. Gallen]. Database of the ECONIS – Online Catalogue of the ZBW. Режим доступа: <https://www.econbiz.de/Record/grundfragen-steuerabgrenzung-internationalen-rechnungslegung-konzeptionelle-bilanztheoretische-analyse-hintergrund-empirischer-befunde-breitzkreuz/10009656326> (дата обращения: 21.07.2022).



являлось противоречием, решением которого стало развитие другой концепции – временных разниц.

Концепция временных разниц соответствует целям статической бухгалтерской идеологии, где в первую очередь рассматривается совокупное влияние активов и обязательств на финансовое положение организации в части удовлетворения информационных потребностей кредиторов и других заинтересованных пользователей. Если исходить из современных концептуальных основ бухгалтерского учета, то бухгалтерская оценка актива и обязательства дают возможность зафиксировать минимальные экономические выгоды или убытки, которые могут быть сгенерированы этим активом или обязательством<sup>3</sup> [3, с. 435]. Следовательно, отложенные налоги согласуют уже не результаты хозяйственной деятельности по отчету о прибылях и убытках и декларации по налогу на прибыль, а финансовые потоки, которые в том числе включают налоговые, во времени. Это позволяет оценить потенциал актива или обязательства генерировать конечные экономические выгоды после налогообложения (свободный финансовый поток), которыми экономический субъект может пользоваться без притязаний со стороны фискальных учреждений.

В таком случае в основу закладывается идентификация различий между бухгалтерской и налоговой оценками активов и обязательств, где отложенные налоги корректируют потенциал актива (обязательства) генерировать экономические выгоды (убытки), что можно представить в следующем виде (3–4):

$$\text{ОН} = (\text{СФА} - \text{СНА}) \times \text{НС}\%, \quad (3)$$

$$\text{minГСФП} = \text{minГФП} \pm \text{ОН}, \quad (4)$$

где ОН – отложенные налоги (с «–» для отложенных налоговых обязательств ( $\text{СФА} \geq \text{СНА}$ ); с «+» для отложенных налоговых активов ( $\text{СФА} \leq \text{СНА}$ )); СФА – совокупные финансовые активы (бухгалтерская балансовая оценка активов); СНА – совокупная стоимость налоговых активов (налоговая оценка активов в системе налогового учета); НС – корпоративная налоговая ставка, в %; minГФП – минимальный генерируемый финансовый поток (потенциал создания активом экономических выгод, как правило, речь идет о справедливой стоимости); minГСФП – генерируемый свободный финансовый поток (финансовый поток с учетом налогообложения).

Если взять за основу допущение, что minГСФП представляет собой справедливую стоимость актива (в данном случае имеется в виду балансовая оценка, применяемая с учетом требований современных стандартов, например IAS 12, FASB ASC 740 Income Taxes (американский стандарт,

<sup>3</sup> См. п. 31 Приложения V FRS 19 «Deferred Tax» Режим доступа: [https://library.croneri.co.uk/cch\\_uk/acsarch/frs19?highlight=1](https://library.croneri.co.uk/cch_uk/acsarch/frs19?highlight=1) (дата обращения: 18.08.2022); или п. 4.14–4.18 «Концептуальные основы представления финансовых отчетов» Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_310681/33af9495f64e5e01442659ff54be97d39a790598/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_310681/33af9495f64e5e01442659ff54be97d39a790598/) (дата обращения: 18.08.2022).

далее – FASB ASC 740) и др.), то отложенные налоги дают возможность оценить, сколько экономических выгод сгенерирует актив с учетом влияния налогообложения.

В этом и заключается концептуальная особенность «балансового метода», суть которого привязана к оценке налоговых эффектов, возникающих ввиду расхождений между бухгалтерской и налоговой оценками (3). Указанные эффекты называются временными (temporary) по той причине, что по мере возмещения (погашения) стоимости актива могут возникать налоговые последствия, выраженные несоответствием указанных оценок в обеих информационных системах. При этом важно подчеркнуть: расхождения возникают по мере погашения стоимости актива, что выражается признанием расходов, уменьшающих эту балансовую оценку<sup>4</sup>. То есть уменьшаются ожидания в отношении способности актива генерировать минимальные экономические выгоды. Поэтому, как косвенно отмечалось в работе [6, с. 37], стоимость отложенных налогов в отчете о прибылях и убытках является корректировкой уже свободного финансового потока (4) в части минимальных экономических выгод.

В концепции временных разниц процедура межпериодного распределения охватывает только те отложенные налоги, которые реверсируются во времени, что в полной мере может и не отражать влияния на финансовый поток. Это связано с тем, что нет привязки к балансовой (бухгалтерской) оценке, которая и определяет сумму будущих экономических выгод (статическая цель).

В настоящее время современные стандарты, которые разработаны в соответствии с концепцией временных разниц, например IAS 12, FASB ASC 740, DRS 18 «Latente Steue» (немецкий стандарт, далее – DRS 18), накладывают иные критерии к идентификации и оценке налоговых эффектов, чем те стандарты, которые основаны на концепции временных разниц (например, FRS 102 «The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland» (стандарт Великобритании, далее – FRS 102), AS 22 «Accounting for Taxes on Income» (стандарт Индии, далее – AS 22) и др. Это связано с тем, что концепция временных разниц делает акцент на бухгалтерской (балансовой) оценке; а временных разниц – на бухгалтерской прибыли, – соответствующие целям разных бухгалтерских идеологий.

<sup>4</sup> Акцент на этом ставится по той причине, что налоговые эффекты могут возникать и при первоначальном признании актива или обязательства (см. п. 15(b), п. 22-23, п. 24, п. 33 IAS 12; п. 740-10-25-49–740-10-25-52 и п. 740-10-55-170–740-10-55-201 FASB ASC 740). При этом IAS 12 существенно отличается от FASB ASC 740 в вопросе учета отложенных налогов при первоначальном признании, поэтому эта тема будет рассмотрена в рамках отдельной работы. По общему правилу налоговые эффекты в концепции временных разниц идентифицируются в отношении расхождений бухгалтерской и налоговой оценок активов и обязательств из-за того, что скорость возмещения их стоимости разная.

В рамках данной работы цель состоит в том, чтобы определить нестыковки российского ПБУ 18/02 с ключевыми положениями теории отложенного налогообложения и действующей зарубежной практики в вопросах учета налогов на прибыль; или дать ответ на вопрос: почему ПБУ 18/02 необходимо концептуально переработать или заменить новым стандартом.

## Материалы и методы

Для достижения указанной цели проводится сравнительный анализ следующих действующих бухгалтерских стандартов: ПБУ 18/02, IAS 12, FASB ASC 740, DRS 18, AS 22, FRS 102; а также утративших силу, но имеющих интерес в рамках данного исследования: FRS 19 «Deferred Tax» (стандарт Великобритании, далее – FRS 19); SSAP 12 Accounting For Income Tax (утративший силу стандарт Новой Зеландии, далее – SSAP 12).

Методологическую основу исследования составили результаты работ: Н.А. Black [1], S.M. Schultz, R.T. Johnson [2], R. Breitreuz [5], A. Brouwer, E. Naarding [7], C.O. Ogbodo, F.C. Egbunike, M.-F.C. Abiahu [8], A. Garlitz, M. Dobler [9] и др.

## Результаты исследования

Как уже было указано в начале работы, ПБУ 18/02 в п. 1 изначально делает акцент на согласовании бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли: «Настоящее Положение... определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), численного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету... и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (далее – налогооблагаемая прибыль (убыток)), рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах». В связи с этим и устанавливается тот факт, что стандарт разработан в соответствии с концепцией временных разниц. В свою очередь это должно определять следующие элементы отложенного налогообложения:

- 1) цель учета отложенных налогов;
  - 2) сравнительную базу, в отношении которой будут идентифицироваться налоговые эффекты [3, с. 425];
  - 3) классификацию налоговых эффектов;
  - 4) критерии первоначального признания налоговых эффектов в качестве актива или обязательства.
- Кроме того, можно выделить общие элементы, свойственные обеим концепциям, но которые могут отличаться в зависимости от конкретного стандарта:
- 5) метод распределения налога на прибыль;
  - 6) способ организации финансового учета в целях регистрации налоговых эффектов;
  - 7) объем признаваемых налоговых эффектов;
  - 8) балансовая оценка отложенных налогов (прочие аспекты):

- а) применяемая налоговая ставка на отчетную дату;
- б) применение процедуры снижения стоимости отложенных налоговых активов;
- в) переоценка налоговых эффектов;
- г) применение процедуры дисконтирования;
- д) распределение налоговых эффектов по срокам реализации и др.

*1. Цель учета отложенных налогов.* Первоначально, когда зародилась концепция временных разниц, ее целью было согласование бухгалтерских и налоговых доходов и расходов таким образом, чтобы внешние пользователи могли адекватно оценить, почему финансовая прибыль, умноженная на ставку по налогу на прибыль, отличается от текущего (фактически начисленного) налога на прибыль [2;3]. Следовательно, когда мы говорим строго о концепции временных разниц в первые периоды ее существования, то, как верно отмечал Н.А. Black, она позволяла «сопоставить расходы по налогу на прибыль со статьями, которые вызывают налоговые эффекты» [1, р. 13-14]. Достигалось это с помощью метода отсрочки (deferral method), поскольку в отношении отклонений между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью идентифицировались налоговые эффекты (временные и постоянные), и только умноженные на текущую налоговую ставку они позволяли зафиксировать влияние учетных отклонений на финансовое положение компании. Дальше, по мере изложения основных результатов исследования, такой аспект будет подробно охарактеризован. Таким образом, метод отсрочки делает акцент не на оценке способности активов или обязательств влиять на генерирование экономических выгод, а исключительно на «разрыве» между бухгалтерскими и налоговыми доходами и расходами, в отношении которых и признаются налоговые эффекты.

В ходе развития теории и практики концепция временных и временных разниц получила одну единую цель: правильно описывать потенциал активов генерировать экономические выгоды. Например, если взять за основу концепцию временных разниц, то в утратившем силу FRS 19 в п. 1 великобританские разработчики прямо прописывают, что цель стандарта: во-первых, обеспечить признание будущих налоговых последствий из-за возникших в прошлом операций; во-вторых, раскрыть прочие обстоятельства, которые могут повлиять на будущие налоговые платежи (очевидно, что такие аспекты раскрываются в основных положениях стандарта).

Аналогичная цель заключена в IAS 12 (раздел «Цель»). В индийском AS 22 в п. 1 разработчики делают косвенный акцент на оценке потенциала актива, а именно пишут: «...Это включает определение суммы расхода или экономии, связанными с налогами на прибыль за отчетный период, и раскрытие таких сумм в финансовой

отчетности». Интересно, что утративший силу новозеландский SSAP 12 в п. 1.1 практически использует аналогичную цель, как и индийские разработчики.

В немецком DRS 18 в п. 2 сразу делается акцент как на базе сравнения, так и на цели стандарта. Другими словами, его составили в одном пункте, увязывают, можно сказать, все ключевые аспекты: «Налоговая отсрочка основана на разнице между балансовой стоимостью актива, обязательства или начисленной статьи в бухгалтерском балансе и соответствующей налоговой оценкой, которая, как ожидается, уменьшится в будущие годы деятельности и, таким образом, приведет к снижению или начислению подоходного налога (так называемые временные разницы)».

Как видно, современная международная практика независимо от концепции подчеркивает, что цель учета налогов на прибыль заключается в оценке налоговых последствий, которые повлияют на финансовое положение организации в будущем. Российские же разработчики указали цель, которая применялась в самых первых американских бухгалтерских положениях по учету отложенных налогов 70 лет назад [3].

2. *Сравнительная база.* В основе концепции временных разниц лежит следующая сравнительная база для учета налоговых эффектов – стоимость признанных бухгалтерских и налоговых доходов и расходов, определяющих бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль до налогообложения [1, р. 12, р. 26, р. 49; 2, р. 83, р. 87; 9].

Если обратиться к бухгалтерским стандартам, то у многих такой акцент ставится в части категориального определения отложенных налогов. Например, индийский AS 22 в п. 4.5 указывает, что «отложенный налог – это налоговый эффект временных разниц» (deferred tax is the tax effect of timing differences), и далее в п. 4.6 подчеркивается, что временные разницы представляют собой расхождения «между налогооблагаемой и бухгалтерской прибылью за период, которые возникают в одном периоде и могут быть восстановлены в одном или нескольких последующих периодах». Аналогичная формулировка используется в действующем великобританском FRS 102 (п. 29.11), утратившем силу FRS 19 (п. 2), утратившем силу новозеландском SSAP 12 (п. 3.11) и др.

Для концепции временных разниц характерна следующая сравнительная база – балансовая (финансовая) и налоговая оценка активов и обязательств [10, р. 55; 9; 2, р. 20; 8, р. 3; 7, р. 202].

Исходя из этого идентификация и последующее признание отложенных налогов в отношении расхождений между балансовой бухгалтерской и налоговой оценками активов и обязательств получило название – «балансовый метод». Рассматриваемый элемент ясно прописан в IAS 12 (цель стандарта; п. 5), DRS 18 (п. 2, п. 8), FASB ASC 740 (п. 740-10-10-3, п. 740-10-25-20, п. 740-10-20).

Содержательно категорию «временные разницы» определяет американский FASB ASC 740: «временная разница – разница между налоговой базой актива или обязательства, рассчитанная в соответствии с требованиями Подраздела 740-10 для налоговых позиций, и его суммой, отраженной в финансовой отчетности, которая приведет к налогооблагаемым или вычитаемым суммам в последующие годы, когда отчетная сумма актива или обязательства возмещается или погашается соответственно». Аналогичное определение содержится и в IAS 12, однако в нем делается акцент конкретно на разнице «между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и налоговой стоимостью этого актива или обязательства» (п. 5 IAS 12).

В свою очередь ПБУ 18/02 в п. 8 использует терминологию сразу двух концепций:

- первое предложение (концепция временных разниц): «...под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах...»;
- второе предложение (концепция временных разниц): «временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения».

Ни в одном из зарубежных стандартов, как действующих, так и утративших силу, аналогичной «двойной» формулировки определения временных разниц нет. Это и позволяет сделать вывод, что ПБУ 18/02 вступает в концептуальное противоречие, поскольку стандарт изначально искажает сравнительную базу, в отношении которой идентифицируются налоговые эффекты и применяются соответствующие критерии признания.

Интересно также отметить, что поправки 2018 г. представили «практический пример определения расхода (дохода) по налогу на прибыль и связанных с ним показателей» (Приложение к ПБУ 18/02). «Абсурд» указанного примера состоит в том, что разработчики определяют налоговые эффекты конкретно для расхождений между балансовыми оценками бухгалтерских и налоговых активов и обязательств, идентифицируя при этом временные и постоянные разницы за финансовый период. Теоретическое противоречие заключается в том, что, как видно из определения американского стандарта, акцент необходимо ставить на разнице, «которая приведет к налогооблагаемым или вычитаемым суммам в последующие годы...», аналогично в международных стандартах: «...разницы, которые приведут к налогооблагаемым [или вычитаемым] суммам при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства».



Российские же разработчики используют «балансовый метод», но в рамках соблюдения цели концепции временных разниц, которая установлена в п. 1 ПБУ 18/02: определить взаимосвязь показателей бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. С точки зрения математических расчетов, действительно, методику балансового метода использовать допустимо [4, с. 238], что формально было проиллюстрировано в работе [6]. Однако говорить о том, что такой подход гармонизирует стандарт с IAS 12 никак нельзя, поскольку при инкорпорировании балансового метода разработчики не учли того, что международный стандарт построен на иной концепции, которая использует отличные бухгалтерские категории и критерии оценки налоговых эффектов.

3. *Классификация налоговых эффектов.* Данный аспект наглядно проиллюстрирован и обоснован в работе [3, с. 437, с. 441]. Так, в концепции временных разниц выделяются:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы;
- постоянные налоговые разницы.

По своей сути временные разницы (timing differences), в отношении которых признаются отложенные налоговые активы и обязательства, должны оказать двухактное влияние на расход по налогу на прибыль (2) таким образом, чтобы расхода друг друга компенсировали во времени [1; 3; 6]. Постоянные разницы, как было отмечено ранее, оказывает одноактное влияние и не признаются в качестве отложенных налогов, следовательно, не отражаются в бухгалтерском балансе в качестве актива или обязательства.

В концепции временных разниц выделяется всего два типа различий:

- налогооблагаемые временные разницы;
- вычитаемые временные разницы.

Следует еще раз подчеркнуть, что указанные разницы являются временными потому, что в случае их признания в качестве отложенных налогов они всегда будут реверсированы (сторнированы, восстановлены) по факту возмещения стоимости актива. Единственным ограничением является «потолок» налогооблагаемых доходов, против которых списывается стоимость налоговых активов. Если на отчетную дату или будущие периоды не ожидается, что налогооблагаемых доходов будет достаточно, чтобы абсорбировать стоимость налоговых активов, то налоговый убыток будет возвращен в состав налоговых активов, что не даст возможности сделать зачет вычитаемых временных, в том числе временных разниц [4, с. 224-226].

Таким образом, временные разницы привязаны к сроку (периоду) реверсирования налоговых эффектов (динамическая идеология); а временные разницы – к факту будущего возмещения стоимости актива, за которым последует реализация (реверсирование) отложенного налога.

Все рассматриваемые в рамках данного исследования стандарты в части классификации временных и временных разниц строго соответствуют выбранной концепции.

4. *Критерии первоначального признания налоговых эффектов в качестве актива или обязательства.* Важно понимать, что современные стандарты в первую очередь определяют критерии, которые являются основой для идентификации налоговых эффектов. Например, действующий великобританский FRS 102 делает это следующим образом:

- в п. 29.6 указывает, что отложенный налог признается в отношении всех временных разниц;
- далее сразу указывает на ограничения, а именно пп. 29.7–29.9, 29.11А, которые должен учитывать бухгалтер при оценке отложенных налогов;
- и в конце п. 29.6 прописывает, в отношении какой базы сравнения идентифицируются налоговые эффекты (бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль).

Аналогично в индийском AS 22:

- в п. 6 стандарт классифицирует различия между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью на постоянные и временные;
- в п. 7 разработчик дает конкретные критерии для признания временных разниц;
- а в п. 8 указаны ограничения, которые должен учитывать бухгалтер при оценке и переоценке отложенных налогов.

Аналогичным образом строится утративший силу новозеландский SSAP 12, американский FASB ASC 740 и международный стандарт IAS 12. Общая логика состоит в том, что разработчик сначала определяет ключевые элементы отложенного налогообложения, ориентируясь на которые бухгалтер ясно понимает, какими именно критериями (правилами) он должен руководствоваться. И далее стандарт может конкретизировать каждый элемент в отдельных подразделах, как это устроено в IAS 12 и FASB ASC 740.

В российском же ПБУ 18/02 эти элементы даже не представлены, а разбросаны по всему стандарту. Например, в отношении постоянных разниц разработчик в п. 4 дает определение и перечень примеров, то есть сразу конкретизирует «элемент». В великобританском FRS 102 в п. 29.10 законодатель дает ясное определение с привязкой к концепции временных разниц и подчеркивает, что в отношении постоянных разниц отложенный налог не признается. Аналогично в индийском AS 22: в п. 6 разработчик лаконично указывает, что «постоянные разницы – это разницы между налогооблагаемой прибылью и бухгалтерской прибылью, которые возникают в течение одного периода и впоследствии не восстанавливаются»; а в п. 12 подчеркивает, что в отношении постоянных разниц отложенный налог не признается. И далее по тексту индийский разработчик к ним больше не возвращается, поскольку указанных критериев достаточно, чтобы

грамотный бухгалтер, используя свое профессиональное суждение, мог достоверно классифицировать учетные расхождения.

В этой связи российский разработчик даже не указывает, являются ли постоянные различия отложенным налогом. В п. 7 ПБУ 18/02 классифицирует постоянные различия на постоянный налоговый доход и расход, что является новаторством, поскольку в зарубежной практике аналогичные названия отсутствуют. Их появление, вероятней всего, вызвано тем, что до поправок 2018 г. в стандарте применялись иные понятия «постоянный налоговый актив» и «постоянное налоговое обязательство», которые не соответствовали категориям «актив» и «обязательство» в концептуальном смысле. Поэтому решение национального разработчика скорректировать названия является допустимым, однако и тут не лишено недостатка. Такая интерпретация постоянных различий уместна в случае, когда налоговые эффекты регистрируются в единой системе бухгалтерского учета, которая включает в себя налоговый учет (континентальная модель). В работе [6, с. 43] был продемонстрирован метод отсрочки (*deferred method*) в концепции временных различий, когда текущий налог на прибыль (обязательства перед бюджетом) определяется в единой системе бухгалтерского учета. При таком подходе действительно постоянные различия корректируют суммы условного расхода по налогу на прибыль и непосредственно регистрируются в системе финансового учета.

Однако если мы говорим об англо-американской модели, где финансовый и налоговый учет независимы, то постоянные различия на бухгалтерских счетах не регистрируются вовсе. Поэтому в рассматриваемых стандартах везде делается акцент, что в отношении постоянных различий отложенный налог не признается, поскольку информация о них раскрывается в сносках (примечаниях) к финансовой отчетности.

Как известно, в России система бухгалтерского учета с 1995–1996 гг. активно развивается в сторону англо-американской модели и в настоящее время соответствует ей. В этой связи текущий налог на прибыль рассчитывается отдельно в системе налогового учета и далее переносится в финансовый единственной записью: Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» [6, с. 40]. Следовательно, в корреспонденции со счетами прибылей и убытков и капитала регистрируются только отложенные налоги. Однако абз. 2 п. 3 ПБУ 18/02 указывает, что «информация о постоянных и временных различиях формируется в бухгалтерском учете либо на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно».

Таким образом, стандарт снова вступает в противоречие, где требование регистрации постоянных

разниц не увязывается с национальной моделью учета.

В концепции временных различий критерий оценки налоговых эффектов привязан к определению «актив» и «обязательство». В этой связи отложенные налоги должны представлять информацию о потенциальных экономических выгодах, которые будут получены (сгенерированы) организацией по мере возмещения балансовой стоимости отложенного налогового актива или обязательства.

При этом если исходить из определений стандартов, то в соответствии с п. 5 IAS 12, разделом 740-10-20 FASB ASC 740, п. 4.6 AS 22, п. 29.6 FRS 102 и т.д. реверсирование отложенных налогов (восстановление временных, в том числе временных различий) должно оказать влияние в будущем на налоги на прибыль.

В бухгалтерском научном сообществе принято считать, что теоретически отложенные налоги должны быть напрямую связаны с будущим налоговым денежным потоком [11; 12; 13]. Однако это утверждение эмпирически не подтверждается, ввиду чего исследователи указывают, что экономическая и информационная значимость отложенных налогов не значительна [11]. Несмотря на это, ключевой целью межпериодного распределения налоговых эффектов является информирование о будущих налоговых платежах и налоговых льготах.

Это говорит о том, что если исходить из потенциала создания активом экономических выгод, то налоговые эффекты при их реверсировании должны напрямую влиять на денежные потоки экономического субъекта. Данная гипотеза подлежит тестированию на примере российских организаций в будущих исследованиях.

Вышеизложенное в части бухгалтерских стандартов позволяет вывести общее условие признания отложенных налогов. Отложенный налог в концепции временных различий признается тогда, когда от возмещения его балансовой стоимости ожидается генерирование экономических выгод (убытков): увеличение или уменьшение налогов на прибыль в будущих периодах. В части «теоретического» критерия акцент ставится на связи с будущими налоговыми денежными платежами.

В концепции временных различий отложенные налоги признаются в строгой привязке к налогооблагаемой операции [3, с. 433], в результате которой возникшее «отклонение» между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью в будущем приведет к возникновению обязанности по уплате налога на прибыль. Следовательно, организация будет платить больше или меньше налога в результате признания на отчетную дату и реверсирования в будущих периодах временных различий. Наиболее наглядно условие признания отложенных налогов было представлено в утратившем силу FRS 19, где разработчики выделили следующую цепочку событий: «предприятие должно провести потенциальную налогооблагаемую

операцию, генерировать налогооблагаемую прибыль и быть обязанным по налоговому законодательству уплатить налог на эту прибыль» (п. 40 Приложения V FRS 19).

В ПБУ 18/02 рассмотренные критерии подробно не раскрываются, а разработчиком в пп. 9-11 представлен общий подход, соответствующий концепции временных разниц.

#### 5. Метод распределения налога на прибыль.

Практика и теория в вопросе распределения налогов на прибыль в целом выделяет следующие методы:

- метод отсрочки (deferred method);
- метод обязательств (liability method);
- метод чистого налогообложения (net-of-tax method);
- комбинированный метод [1;2;3;9].

В настоящее время все современные стандарты независимо от используемой концепции используют метод обязательств (абз. 4 п. 14 ПБУ 18/02, абз. 3 п. 15 ПБУ 18/02; п. 47 IAS 12; п. 29.12 FRS 102, п. 740-10-30-8 FASB ASC 740 и т.д.).

Для начала следует подчеркнуть, что российское бухгалтерское научное и профессиональное сообщество путает «балансовый метод» с методом отсрочки и методом обязательств (см. [14]). По своей сути «балансовый метод» – это метод ответственности в части учета налоговых эффектов при базе сравнения: бухгалтерская и налоговая оценка активов и обязательств [3; 15].

Метод отсрочки в концепции временных разниц, как это видно из формулы (2), позволяет зафиксировать налоговый эффект, вызванный статьями доходов и расходов, но с использованием налоговой ставки, которая действует на момент возникновения учетных расхождений [1, р. 12-13, р. 22, р. 47, р. 51-52, р. 110; 3, с. 434-435; 6; 7; 9].

В утратившем силу новозеландском SSAP 12 в п. 4.7 крайне удобно представлены основные положения метода отсрочки:

- (а) влияние на подоходный налог временными разницами, возникающими в текущем периоде, определяется с использованием текущей ставки подоходного налога;
- (б) влияние на подоходный налог временными разницами, возникшими в предыдущих периодах и восстанавливаемыми в течение текущего периода, определяется с использованием первоначально примененных ставок подоходного налога;
- (с) отложенный налог, уже отраженный в бухгалтерском балансе, не корректируется с учетом изменений ставки налога на прибыль.

Данный метод в итоге был отвергнут по той причине, что не давал полезной информации о влиянии временных разниц во времени, поскольку не учитывались изменения в налоговых ставках. Последнее могло привести к тому, что в случае, когда налоговая ставка растет, балансового остатка отложенных налогов недостаточно для реверсирования прошлого налогового эффекта [1].

Как подчеркивал Н.А. Black, метод отсрочки в концепции временных разниц направлен не на признание отложенных налогов, а на сопоставление бухгалтерских и налоговых доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках [1, р. 22]. Поэтому американские исследователи критиковали метод отсрочки по той причине, что отложенные налоги, признанные в качестве активов и обязательств, не используются для характеристики финансового положения. Другими словами, процедура учета налоговых эффект в данном случае представляет собой инструмент, с помощью которого налогооблагаемая прибыль ставится в «соответствие» с бухгалтерской.

Методически при методе отсрочки бухгалтер умножает идентифицируемое в качестве временного эффекта «отклонение» на действующую на текущий момент времени налоговую ставку. Это же «отклонение» будет реверсировано в будущем по аналогичной налоговой ставке.

При методе ответственности (liability method) условия иные (их удобно также взять из новозеландского SSAP 12):

- (а) налоговые последствия непогашенных в настоящее время временных разниц определяются и отражаются либо как обязательства по подоходному налогу, подлежащему уплате в будущем, либо как активы, представляющие будущие налоговые льготы;
- (б) влияние кумулятивных временных разниц на подоходный налог корректируется с учетом изменений ставки подоходного налога.

Метод ответственности (обязательств) (liability method) применяется, как уже было отмечено, всеми современными стандартами независимо от конкретной концепции. Такой подход позволяет зафиксировать суммы отложенных налогов, возмещение стоимости которых принесет организации реальные суммы экономических выгод опосредованно через систему налогового учета. Метод ответственности рассматривает распределение налогов через призму будущих обязательств перед бюджетом. Последние рассчитываются по налоговой ставке, которая, как ожидается, будет действовать в указанных периодах.

Таким образом, концептуально метод обязательств дает возможность зарегистрировать в системе финансового учета «налоги на прибыль», которые организация «ожидает» заплатить в будущем [1, р. 45]. Акцент в этом случае ставится на том, что отложенные налоговые активы и обязательства рассматриваются не с юридической точки зрения, а с финансовой, поскольку, по существу, ни государство, ни организация не признают в отношении друг друга дебиторскую или кредиторскую задолженность.

В настоящее время бухгалтерская теория в этих вопросах продолжает оставаться не раскрытой. Авторская позиция солидарна с Н.А. Black, который считал, что, несмотря на терминологические



недостатки понятий «отложенный налоговый актив» и «отложенное налоговое обязательство» и их спорное соответствие концептуальным определениям активам и обязательствам, учет отложенных налогов методом ответственности позволяет справедливо объяснить результаты деятельности компании и ее финансовое положение [1; 3].

В последней редакции от 2018 г. в ПБУ 18/02 применяется метод ответственности (обязательств). Однако в практической среде его продолжают именовать методом отсрочки, что теоретически неверно. Кроме того, как было отмечено ранее, метод не только определяет налоговую ставку, по которой признаются налоговые эффекты, но и то, что они из себя теоретически представляют [1]. Поэтому здесь имеет смысл согласиться с В.В. Панковым и В.Б. Лаврушиной, которые еще в 2008 г. указывали [15, с. 44-45] на то, что ПБУ 18/02, с одной стороны, заявляет цель взаимоувязки бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли (достигается с помощью метода отсрочки); а с другой стороны, разработчики стандарта регламентируют применять метод ответственности, который соответствует иной цели – оценить влияние налоговых эффектов на будущее финансовое положение, а именно, какие экономические выгоды получит организация при возмещении стоимости отложенных налогов.

Таким образом, мы снова наблюдаем противоречия в ПБУ 18/02, когда предлагаемые методы не соответствуют заложенной стандартом цели.

*Способ организации финансового учета в целях регистрации налоговых эффектов.* В англо-американской учетной модели налог на прибыль рассчитывается по правилам налогового кодекса отдельно в системе налогового учета. ПБУ 18/02 в п. 22 регламентирует два способа определения величины текущего налога на прибыль:

1. На основе данных, сформированных в бухгалтерском учете.
2. На основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

При первом способе формула (2) рассматривается с другой стороны (5) [6, с. 42-43]:

$$\text{ТНП} = \text{РПНП} \pm \text{ОНП}_{\text{п}} \pm \text{ОНП}_{\text{в}}, \quad (5)$$

Как видно, в выражении (5) фактически отложенные налоги ставят в соответствие расход по налогу на прибыль (РПНП) с текущим налогом на прибыль (ТНП); а если обе части уравнения разделить на налоговую ставку, то мы получим следующее равенство (6):

$$\text{НП} = \text{БП} \pm \text{ВР}_{\text{п}} \pm \text{ВР}_{\text{в}}, \quad (6)$$

где НП – налогооблагаемая прибыль; БП – бухгалтерская прибыль до налогообложения; ВРп – временные разницы признанные; ВРв – временные разницы восстановленные.

Выражение (6) в части первого способа из п. 22 ПБУ 18/02 подтверждает цель применения метода отсрочки – согласовать бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль. В этой связи заявление в стандарте метода ответственности теоретически

неоправданно. Кроме того, расчет отложенных налогов таким способом в том числе не соответствует действующей в России учетной модели – англо-американской, где налоговый учет – независимая информационная система (ст. 313 Налогового Кодекса РФ; п. 8.6.4 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России). Следовательно, при втором способе текущий налог на прибыль рассчитывается по данным налогового учета.

Таким образом, мы видим «перекрестное противоречие», которое выражается в следующем:

- континентальный подход соответствует заявленной в стандарте цели, но противоречит национальной модели, а именно, англо-американскому подходу;
- англо-американский подход соответствует национальной модели, однако заявленная цель стандарта достигается путем искаженного применения почти всех элементов теории отложенного налогообложения<sup>5</sup>.

6. *Объем признаваемых налоговых эффектов.* В научной и практической среде выделяется всего три способа распределения налоговых эффектов по объему:

- метод текущих обязательств (сквозной учет, по allocation, flow-through accounting);
- метод частичного распределения (partial provision method, partial allocation);
- комплексное, полное, всеобъемлющее распределение (метод полного резервирования, full provision method) [2; 3; 7; 16; 17; 18].

Метод текущих обязательств основан на том, что в системе финансового учета регистрируются только текущие обязательства перед бюджетом, т.е. отложенные налоги не признаются.

Метод частичного распределения предполагает, что бухгалтер будет представлять в отчетности информацию только о тех налоговых эффектах, которые окажут идентифицирующее влияние на налог на прибыль в будущем [18]. Другими словами, если не ожидается сторнирования отложенного налога в будущем, то его признавать на дату составления отчетности не нужно.

Комплексное распределение налоговых эффектов основано на том, что бухгалтер признает все временные или временные разницы без предположения об их будущем реверсировании.

В настоящее время действующие зарубежные стандарты используют третий метод – комплексное распределение налоговых эффектов, поскольку метод частичного распределения был крайне субъективным в части оценки будущего сторнирования отложенных налогов, что активно использовалось бухгалтерами в оппортунистических целях. Метод частичного резервирования был заявлен, например, в американском FASB № 96 «Accounting for income

<sup>5</sup> Например, является неоправданным использование таких понятий, как «постоянный налоговый доход» и «постоянный налоговый расход», которые в системе бухгалтерского учета даже не регистрируются, но могут быть представлены при расчетах, как это указано в приложении к ПБУ 18/02.

taxes», великобританском SSAP 15 «Accounting for deferred taxation».

Метод комплексного резервирования регламентируется следующим образом. Индийский AS 22 в п. 13 прописывает: «Deferred tax should be recognised for all the timing differences...» (отложенный налог признается в отношении всех временных разниц). Ключевое слово в данном случае «в отношении всех», которое и говорит о том, что бухгалтер сначала признает все срочные разницы, а затем их корректирует в соответствии с требованиями стандарта. Аналогично в великобританском FRS 102, где в п. 29.6 указано: «Deferred tax shall be recognised in respect of all timing differences...»; международном стандарте IAS 12 (п. 15, 24); американском FASB ASC 740 (п. 740-10-25-2–740-10-25-3); и т.д.

Ключевой вопрос состоит в том, какой способ закрепили российские разработчики в ПБУ 18/02. Если исходить из логики абз. 3 п. 14, то в ПБУ 18/02 используется метод частичного резервирования. Так, в указанном пункте написано, что «отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах...».

Прямое указание на «всех вычитаемых временных разниц» позволяет определить метод полного резервирования. Однако далее идет ограничение, которое фактически «искажает» процедуру комплексного распределения налоговых эффектов, где разработчики сразу регламентируют запрет на признание тех вычитаемых временных разниц, вероятность погашения которых крайне мала ввиду недостаточности будущей налогооблагаемой прибыли. Это значит, что бухгалтер не должен признавать те отложенные налоговые активы, которые не будут восстановлены в будущем. А в п. 17 ПБУ 18/02 подчеркивается, что если на отчетную дату налогооблагаемой прибыли недостаточно, но в будущем она возникнет, то отложенные налоговые активы остаются без изменений.

**7. Балансовая оценка отложенных налогов (прочие аспекты).** Трактовки абз. 3 п. 14 и абз. 3 п. 17 ПБУ 18/02 крайне не содержательны по структуре и не дают инструментарий в части переоценки отложенных налоговых активов. Другими словами, если на отчетную дату бухгалтер не признал суммы вычитаемых временных разниц из-за недостаточности как текущей, так и ожидаемой налогооблагаемой прибыли, но в будущих периодах она появилась, как «переоценить» или «допризнать» ранее не признанные отложенные налоговые активы? Стандарт никак на этот вопрос не отвечает, в том числе и в части Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (далее – План счетов) и Инструкции по его применению.

Для отложенных налоговых обязательств ПБУ 18/02 даже не оговаривает, в отношении какого объема налогооблагаемых временных разниц они признаются.

Указанные недостатки легко сопоставляются с зарубежными стандартами. Так, индийский разработчик в п. 13 AS 22 сначала определяет процедуру комплексного распределения, а затем в пп. 15–18 накладывает ограничения. Российские же разработчики смешали все ключевые аспекты в одном пункте, в результате чего процедура распределения налоговых эффект оказалась искажена. В AS 22 ограничение на достаточность налогооблагаемой прибыли представлено отдельным пунктом (п. 15), а п. 19 обязывает проводить переоценку на каждую отчетную дату в части ранее непризнанных отложенных налоговых активов.

Аналогично в других стандартах, например, в IAS 12 разработчики в п. 24 делают акцент на том, что отложенные налоги признаются в отношении всех вычитаемых временных разниц, а далее в пп. 27-31 идут критерии, которые должны учитываться при оценке отложенных налоговых активов. Причем в п. 37 накладывается правило повторной оценки ранее непризнанных отложенных налоговых активов. А. Garlitz, M. Dobler называют такой подход аффирмативным (affirmative judgment approach) [9]. Акцент в данном случае ставится на методике учета отложенных налоговых активов, сальдо которых корректируется по дебету или кредиту счета в целях правдивого представления информации об остатке вычитаемых временных разниц в соответствии с ограничениями стандарта.

В американском FASB ASC 740 в п. 740-10-25-2 прописывается требование признавать все отложенные налоговые активы и обязательства с учетом исключений, которые представлены в п. 740-10-25-3. Кроме того, в отличие от IAS 12, в FASB ASC 740 разработчики в п. 740-10-30-2b и пп. 740-10-30-16–740-10-30-25 требуют создавать оценочный резерв (valuation allowance) в отношении отложенных налоговых активов. А. Garlitz, M. Dobler подчеркивают, что в FASB ASC 740 используется подход, основанный на обесценении (impairment approach) [9]. Следовательно, в рабочем плане счетов организации должен быть предусмотрен специальный контрактивный (регулирующий) счет, с помощью которого бухгалтер будет уменьшать балансовую стоимость отложенных налоговых активов. Переоценка же на дату составления отчетности будет осуществляться путем или признания, или восстановления указанного оценочного резерва (регулирующего счет отложенных налоговых активов). Поэтому информация, зарегистрированная на оценочном счете, будет выступать серьезным инструментом для контроля балансовых сумм отложенных налоговых активов в бухгалтерской информационной системе.

В российском ПБУ 18/02 аналогичное ограничение существует (абз. 3 п. 14, абз. 3 п. 17), однако

методика снижения балансовой стоимости и требование переоценки ранее непризнанных сумм отсутствует как в самом стандарте, так и в Плане счетов и Инструкции по его применению. Другими словами, неясно, какого именно подхода придерживается стандарт: аффирмативного (affirmative judgment approach) или основанного на обесценении (impairment approach).

Кроме того, важно сделать следующее замечание: почти все зарубежные стандарты придерживаются концепции «виртуальной достоверности» (фактической, разумной уверенности, определенности) («virtual certainty»). В соответствии с указанной концепцией бухгалтер должен обоснованно, с опорой на экономические реалии, оправдать не только необходимость регистрации отложенных налоговых активов (первичное распределение налоговых эффектов), но и создание (восстановление) оценочного резерва (вторичное распределение налоговых эффектов) по отношению к вычитаемым временным, в том числе временным, разницам.

Прямо указанную концепцию регламентирует, например, утративший силу новозеландский SSAP 12, который в пп. 4.20-4.22 и пп. 5.4-5.5 обязывает бухгалтера представлять информацию о балансовых остатках отложенных налоговых активах таким образом, чтобы имелась «фактическая уверенность в восстановлении дебетового остатка на счете отложенного налога», что требует «наличия неопровержимой уверенности в том, что»:

- (а) будущий налогооблагаемый доход будет достаточным для покрытия обязательства по налогу на прибыль, возникающего из этого налогооблагаемого дохода, для покрытия дебетового остатка на счете отложенного налога; и
- (б) возникающие обязательства по подоходному налогу будут возникать в такие периоды, которые позволят осуществить это поглощение.

Другими словами, бухгалтер при отражении балансовых остатков отложенных налоговых активов должен предоставить убедительные расчеты (обоснования), что в будущем такой актив действительно сгенерирует экономические выгоды.

Схожий, но отличный подход можно увидеть у индийского разработчика AS 22. Первым делом п. 15 подчеркивает, что отложенные налоговые активы необходимо признавать только в той мере, в какой существует «разумная уверенность» в получении в будущем достаточного налогооблагаемого дохода, против которого можно реализовать (зачесть) вычитаемые временные разницы. В п. 16 разработчики делают акцент на «соображениях осторожности», что требует от бухгалтера проводить оценку вероятности реализации отложенных налоговых активов, в том числе путем изучения прошлой деятельности организации с помощью расчетных оценок прибыли на будущее. Далее в п. 17 разработчиком указываются аналогичные пп. 15–16 критерии, но в отношении налоговых убытков и непогашенной налоговой амортизации. Причем в

п. 18 приводится, что наличие непогашенной амортизации или перенесенных на будущее налоговых убытков уже является основанием для непризнания вычитаемых временных разниц. Однако и их бухгалтер может зарегистрировать, но только при условии обязательного раскрытия информации о положительных доказательствах (в качестве таковых разработчики приводят в пример наличие у компании достаточного количества временных разниц, реверсирование которых сгенерирует налогооблагаемую прибыль; или другие факторы, которые могут свидетельствовать о последнем).

Таким образом, когда идет речь о требовании virtual certainty (фактической, виртуальной уверенности), то предполагается, что бухгалтер должен экономически обосновать, насколько оправдано регистрировать или восстанавливать ранее непризнанные налоговые эффекты.

Интересно отметить, что как действующий Великобритания FRS 102, так и утративший силу FRS 19, аналогичных требований в отношении оценки отложенных налоговых активов не налагают. Это говорит о том, что указанные стандарты не основаны на правиле (концепции) «virtual certainty».

В международном стандарте IAS 12 требования обосновывать балансовые суммы отложенных налоговых активов также существуют, о чем свидетельствуют правила пп. 27-31, пп. 34-37. Однако нормы IAS 12 не такие строгие, как в SSAP 12 или AS 22. Вследствие чего бухгалтеры используют бухгалтерскую методику в целях манипулирования финансовой прибылью [19; 20]. Такие аспекты подробно в данной работе не рассматриваются, но являются предметом будущих исследований.

Поэтому однозначно утверждать, что разработчики IAS 12 придерживаются требований «virtual certainty» нельзя, поскольку в части представления информации об отложенных налоговых активах нет четкого регламента об обосновании признанных и скорректированных суммах вычитаемых временных разниц. Другими словами, в отчетности, составленной по правилам международных стандартов, информация об отложенных налогах раскрывается, но экономически не обосновывается.

В американском FASB ASC 740 в п. 740–10–30–18 представлен перечень «источников», которые должен учитывать бухгалтер в целях оценки будущей реализации налоговой выгоды от существующей вычитаемой временной разницы. Ключевая особенность состоит в том, что разработчики требуют проводить оценку на совокупности всех имеющихся положительных и отрицательных факторов. В то время как IAS 12 поэтапно идет от восстановления налогооблагаемых временных разниц до механизмов налогового планирования. Поэтому авторская позиция заключается в том, что американский стандарт основан на концепции «virtual certainty», а IAS 12 – нет, поскольку его требования не такие строгие.



Возвращаясь к российскому ПБУ 18/02, можно сразу сказать, что стандарт не основан на требовании «virtual certainty», поскольку разработчики не обязывают бухгалтера экономически подтвердить информационную адекватность балансовых остатков отложенных налоговых активов. В этой части можно, конечно, вступить в дискуссию и указать, что косвенно абз. 3 п. 14 и абз. 3 п. 17 требуют применять бухгалтерское профессиональное суждение. Однако, когда мы смотрим на практику индийских, новозеландских и др. разработчиков, акцент на экономической обоснованности стоит. Даже несмотря на все недостатки великобританского FRS 102, в п. 29.7 разработчики все равно налагают ограничение, требующее бухгалтера учитывать возможность реализации отложенных налоговых активов за счет будущего восстановления отложенных налоговых обязательств. Причем стандарт наличие непогашенных налоговых убытков рассматривает в качестве «убедительного доказательства», что в будущем налогооблагаемая прибыль не будет получена и, следовательно, против нее нельзя сделать вычет отложенных налоговых активов. В целом FRS 102 дублирует логику IAS 12. Поэтому великобританский FRS 102 также не такой строгий, что обуславливает необходимость практикующих специалистов применять профессиональное суждение в области оценки отложенных налоговых активов.

Что касается процедуры дисконтирования, то все современные действующие стандарты прямо прописывают запрет на ее применение (п. 25 AS 22; п. 29.17 FRS 102; п. 53 IAS 12; п. 740-10-30-8 FASB ASC 740). В научной же литературе вопросы дисконтирования отложенных налогов до сих пор обсуждаются и являются теоретически неразрешенными [3; 7; 16; 17; 18].

Как видно, стандарты налагают прямой запрет на применение процедуры дисконтирования в отношении налоговых эффектов. В российском же ПБУ 18/02 такое ограничение даже не регламентируется.

Сторонники дисконтирования считают, что такая процедура делает информацию о балансовых остатках отложенных налогов более полезной для внешних пользователей, поскольку будет учитываться временной фактор обесценения налоговых эффектов. Обычно исследователи в этой области делают акцент на отложенных налоговых обязательствах, которые регистрируются методом частичного распределения [7; 16]. Последнее позволяет объективно (надежно) согласовать суммы налогооблагаемых временных (временных) разниц с будущим денежным потоком, ввиду идентификации только тех налоговых эффектов, которые ожидается восстановить в следующих периодах.

Авторская позиция заключается в том, что сегодня область процедуры дисконтирования отложенных налогов в достаточной степени не изучена, также представлено крайне мало доказательств

теоретического и эмпирического уровня, которые бы подтвердили обоснованность учета налоговых эффектов по приведенной стоимости. Поэтому такие аспекты следует рассмотреть в рамках отдельной работы.

В российском ПБУ 18/02 разработчикам следовало изначально прописать запрет на применение процедуры дисконтирования в отношении отложенных налогов. Это привело бы содержание стандарта в соответствие с его зарубежными аналогами.

Если говорить о распределении отложенных налогов по срокам их реализации, то в настоящее время международная практика придерживается единой позиции: отложенные налоговые активы относятся к нетекущим (внеоборотным) активам, а отложенные налоговые обязательства – к нетекущим (долгосрочным) обязательствам (п. 23 ПБУ 18/02; п. 56 IAS 1 «Presentation of financial statements», п. 4.2A(p) FRS 102, п. 30 AS 22, п. 740-10-45-4 FASB ASC 740).

Таким образом, сравнив ключевые элементы теории отложенного налогообложения, заложенные в зарубежных стандартах, с российским ПБУ 18/02, можно сделать вывод, что последний как теоретически, так и содержательно – несостоятелен. Следовательно, необходимо разработать новый стандарт, гармонизирующий с существующей практикой учета отложенных налогов.

## Обсуждение

Многие исследователи, в том числе российские, указывают на то, что «все временные разницы являются временными» [15, с. 45]. В действительности такое утверждение не совсем верно. Как было рассмотрено в данной работе, концепция временных разниц идентифицирует налоговые эффекты в отношении разницы между балансовыми бухгалтерской и налоговой оценками активов и обязательств. В бухгалтерском учете такой оценкой выступает, как правило, справедливая стоимость, а в налоговом – историческая. По существу, только оценка по справедливой стоимости объясняет «минимальные» экономические выгоды, которые актив или обязательство могут сгенерировать. Следовательно, если актив сгенерирует больше экономических выгод, чем было заложено его минимальной оценкой, то организация признает бухгалтерскую прибыль. В последнем случае бухгалтерский актив использовался эффективным относительно рыночных условий образом, что и повлекло к регистрации в данном случае прибыли. Таким образом, если мы рассматриваем экономические выгоды с позиции финансовых выгод, то прибыль можно выразить следующим образом (7):

$$\text{ЧФП} = \text{ГФП} - \min \text{ГФП}, \quad (7)$$

где ЧФП – чистый финансовый (бухгалтерский) поток без учета текущего налога на прибыль и отложенных налогов; ГФП – фактически генерируемый финансовый поток (выручка, которая будет

получена за все время использования актива);  $\min \text{ГФП}$  – минимальный генерируемый финансовый поток (справедливая стоимость актива).

В связи с тем, что предсказать достоверно и надежно, сколько экономических выгод организация сгенерирует, невозможно, развитие практики привело к использованию справедливой стоимости, которая согласуется с большинством бухгалтерских принципов. В целом справедливая стоимость позволяет зафиксировать тот денежный поток, который будет наиболее вероятно получен, например, при продаже актива при текущих рыночных условиях, что уже можно достоверно и объективно оценить. Этот аспект крайне важен потому, что в концепции временных разниц отложенные налоги признаются в отношении  $\min \text{ГФП}$  (балансовой оценки актива, которая представляет справедливую стоимость), в то время, когда концепция временных разниц охватывает, в том числе, и отклонения между доходами отчетного периода. Другими словами, с точки зрения динамической бухгалтерской идеологии формулу (8) легко представить в следующем виде (8):

$$\text{ЧФП} = \sum \text{Д} - \sum \text{Р}, \quad (8)$$

где Д – доходы; Р – расходы.

Очевидно, что актив (основное средство, финансовые вложения) может генерировать доходы в течение нескольких периодов, поэтому ценность его использования можно условно рассчитать, как сумму ожидаемых доходов, в то время как расходы представляют собой амортизацию, т.е. распределение стоимости актива во времени. В налоговом учете показатели из формулы (8) будут отличаться, что и приведет к идентификации налоговых эффектов. И далее, что наиболее важно, признанная стоимость расходов будет уменьшать балансовую оценку актива ( $\min \text{ГФП}$ ) из формулы (7), в то время как стоимость доходов (ГФП) – величина субъективная и в бухгалтерском учете отражается только по мере закрепления прав на сгенерированные активом экономические выгоды – выручку. Другими словами, на отчетную дату рассчитать или спрогнозировать ГФП можно, но получить «право» на еще незаработанную выручку нельзя, поскольку ее признание вытекает из будущего исполнения обязательств.

В настоящее время указанный аспект на теоретическом уровне, в том числе в части обоснования теории отложенного налогообложения, не представлен, но будет также подробно изучен в рамках будущих исследований.

Разработчики международных и американских стандартов вышеизложенный факт во внимание принимают. Так, в п. 17 IAS 12 речь идет о том, что некоторые виды доходов и расходов могут распределяться между периодами, поэтому они классифицируются в качестве временных разниц, где стандарт требует их признания в составе временных. Акцент в данном случае ставится на отклонениях между бухгалтерским и налоговым доходом,

которые в формуле (7) (концепции временных разниц) *не идентифицируются*.

В американском стандарте аналогичный аспект напрямую не прописан. Однако если исходить из определений раздела 740-10-20, то налоговая позиция признается в отношении событий, которые имеют налоговое последствие, что и приведет к возникновению в том числе временных разниц.

Таким образом, мы видим, что современные стандарты, построенные на концепции временных разниц, включают в себя некоторые элементы концепции временных разниц, поскольку существует объективная необходимость признания отложенных налогов в отношении отклонений между бухгалтерскими и налоговыми доходами, но заработанными на отчетную дату. Оценить ГФП в полном объеме можно, но такие расчеты будут крайне субъективными, а право на еще незаработанную выручку будет отсутствовать.

Единственным исключением из общего правила является оценка актива по возмещаемой стоимости, которая как раз таки и представляет собой приведенную стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получить от соответствующего актива (см. IAS 36 «Impairment of assets» (далее – IAS 36)). Поэтому в целях надежности оценки по возмещаемой стоимости разработчики IAS 36 накладывают множество правил и ограничений (пп. 30–57 и др.), а в п. 53А прямо подтверждают тот факт, что ценность использования актива отличается от справедливой стоимости. Это связано с тем, что «ценность использования отражает влияние факторов, которые могут быть характерны для данной организации и неприменимы в отношении организаций [в том числе одной отрасли – прим. А.А.] в общем». Таким образом, если менеджеры могут использовать существующий актив эффективнее рынка, то будет сгенерирован финансовый поток больше его минимальной (справедливой) оценки, что и приведет к образованию прибыли. В ином случае стандарт обязывает применить процедуру обесценения, чтобы снизить минимальную оценку финансового потока, который актив сможет сгенерировать на дату составления отчетности<sup>6</sup>.

В целом авторская позиция солидарная с А. Vroouwer и Е. Naarding, которые считают, что «многие исключения в стандарте [IAS 12 – прим. А.А.] указывают на отсутствие в нем прочной теоретической основы» [7, с. 202].

## Заключение

Цель данной работы заключалась в том, чтобы ответить на вопрос, почему российский стандарт

<sup>6</sup> Что защитит внешних пользователей (в первую очередь кредиторов) от недостоверной информации о стоимости активов, которые могут быть направлены на погашение долгов, но в части свободного финансового (денежного) потока, поскольку реализация актива сопровождается уплатой налогов.


ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» необходимо в срочном порядке заменить. Критический анализ показал, что практически по всем позициям стандарт не только не соответствует международной практике, но и вступает в противоречие как содержательно, так и концептуально с самим собой.

Отсутствие в России прочного теоретического фундамента в области отложенного налогообложения обуславливает тот факт, что ПБУ 18/02 несостоятельно. Стандарт не дает возможности раскрывать информацию о влиянии налогообложения на финансовое положение отечественных организаций. Последнее связано с тем, что в стандарте отсутствует ряд ключевых элементов, например, критерии признания отложенных налогов, процедура снижения стоимости вычитаемых временных разниц, способы и правила переоценки балансовых остатков отложенных налогов, правило (принцип, концепция) «virtual certainty», не регламентируется запрет на применение процедуры дисконтирования. Кроме того, искажается интерпретация таких элементов стандарта, как: цель, которая не достигается с учетом предлагаемого разработчиками инструментария; метод распределения налоговых эффектов по объему; сравнительная база, в отношении которой

идентифицируются налоговые эффекты; распределение налогов на прибыль, где прямо прописывается метод ответственности (обязательств, liability method), но цель достигается с помощью метода отсрочки; и т.д.

Указанный перечень нестыковок не является абсолютно полным, но затрагивает ключевой комплекс элементов теории отложенного налогообложения.

В связи с вышеизложенным и делается вывод в части того, что по состоянию на 2022 г. необходимо начать разработку нового стандарта, посвященного учету налогов на прибыль в России. В настоящее время в соответствии с Программой разработок федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2022–2026 гг. одноименный стандарт не рассматривается вовсе. Поэтому результаты данного исследования могут стать основной для решения указанной проблемы, что позволит существенно поднять уровень национальной учетной практики.

Также автор призывает отечественное бухгалтерское научное сообщество продолжить теоретические и эмпирические исследования в области учета налогов на прибыль. Будущие работы планируется посвятить подробному раскрытию рассмотренных в данной работе элементов теории отложенного налогообложения. 

### Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

### Библиографический список

1. Black H.A. Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes // *Accounting research study*. – 1966. – no. 09. – 155 p. URL: [https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=aicpa\\_guides](https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=aicpa_guides) (accessed: August 18, 2022).
2. Schultz S.M., Johnson R.T. Income Tax Allocation: the Continuing Controversy in Historical Perspective // *Accounting Historians Journal*. – 1998. – Vol. 25. – no. 2. – pp. 81-111. URL: [https://egrove.olemiss.edu/aah\\_journal/vol25/iss2/6/](https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol25/iss2/6/) (accessed: August 18, 2022).
3. Аксентьев А.А. Сущность и классификация отложенных налогов // *Вестник Пермского университета. Серия: Экономика*. – 2021. – Т. 16. – № 4. – С. 421-448. DOI: 10.17072/1994-9960-2021-4-421-448.
4. Аксентьев А.А. Отложенные налоги в российской и зарубежной практике: проблемы и предложения по их решению // *Вестник Пермского университета. Серия: Экономика*. – 2022. – Т. 17. – № 2. – С. 221-244. DOI: 10.17072/1994-9960-2022-2-221-244.

### Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

### References

1. Black H.A. Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes. *Accounting research study*, 1966, no. 09, 155 p. URL: [https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=aicpa\\_guides](https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1154&context=aicpa_guides) (accessed: August 18, 2022).
2. Schultz S.M., Johnson R.T. Income Tax Allocation: the Continuing Controversy in Historical Perspective. *Accounting Historians Journal*, 1998, Vol. 25, no. 2, pp. 81-111. URL: [https://egrove.olemiss.edu/aah\\_journal/vol25/iss2/6/](https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol25/iss2/6/) (accessed: August 18, 2022).
3. Aksent'ev A.A. Sushchnost' i klassifikatsiya otlozhennykh nalogov [Essence and Classification of Deferred Taxes]. *Vestnik Permskogo universiteta. Seriya: Ekonomika*, 2021, Vol. 16, no. 4, pp. 421-448 (in Russ.). DOI: 10.17072/1994-9960-2021-4-421-448.
4. Aksent'ev A.A. Otlozhennyye nalogi v rossiyskoy i zarubezhnoy praktike: problemy i predlozheniya po ih resheniyu [Deferred Taxes in Russian and Foreign Practice: Problems and Possible Remedies]. *Vestnik Permskogo universiteta. Seriya: Ekonomika*, 2022, Vol. 17, no. 2, pp. 221-244 (in Russ.). DOI: 10.17072/1994-9960-2022-2-221-244.



5. Breitzkreuz R. Intraproduct Tax Allocation und Backward Tracing: Erfassung von Steuersatz- oder Steuergesetzesanderungen nach IAS 12 und Exposure Draft Income Tax // *Der Schweizer Treuhander*. – 2009. – Vol. 83. – no. 11. – pp. 859-863. URL: <https://www.alexandria.unisg.ch/58156/1/Breitzkreuz%202009.pdf> (accessed: August 18, 2022).
6. Аксентьев А.А. Концепции учета отложенных налогов и их связь с бухгалтерскими идеологиями // *Учет. Анализ. Аудит*. – 2021. – Т. 8. – № 4. – С. 34-50. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50.
7. Brouwer A., Naarding E. Making Deferred Taxes Relevant // *Accounting in Europe*. – 2018. – Vol. 15. – no. 2. – pp. 200-230. DOI: 10.1080/17449480.2018.1451903.
8. Ogbodo C.O., Egbunike F.C., Abiahu M.-F.C. Assessment of Deferred Tax Recognition and Measurement under IFRS and Nigeria-SAS: an Empirical Examination // *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*. – 2017. – Vol. 5. – no. 1. – pp. 1-21. DOI: 10.9734/AJEBA/2017/37651.
9. Gorlitz A., Dobler M. Financial Accounting for Deferred Taxes: a Systematic Review of Empirical Evidence // *Management Review Quarterly*. – 2021. DOI: 10.1007/s11301-021-00233-w.
10. Wong N. Accounting for Deferred Taxes under NZ IAS 12 // *Business Review*. – 2006. – Vol. 8. – no. 1. – pp. 55-59.
11. Chludek A.K. On the Relation of Deferred Taxes and Tax Cash Flow (Working Paper) // University of Cologne. – 2011. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1778265](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1778265) (accessed: August 28, 2022).
12. Foster B.P., Ward T.J. The Incremental Usefulness of Income Tax Allocations in Predicting One-Year-Ahead Future Cash Flows // *The Journal of Applied Business Research*. – 2007. – Vol. 23. – no. 4. – pp. 37-48. DOI: <https://doi.org/10.19030/jabr.v23i4.1378>.
13. Atwood T.J., Drake M.S., Myers L.A. Book-Tax Conformity, Earnings Persistence and the Association between Earnings and Future Cash Flows // *Journal of Accounting and Economics*. – 2010. – Vol. 50. – no. 1. – pp. 111-125. DOI: 10.1016/j.jacceco.2009.11.001.
14. Медведева, М.В., Ряховский Д.И. Совершенствование учета расчетов по налогу на прибыль организации // *Modern Economy Success*. – 2020. – № 3. – С. 243-251.
15. Панков В.В., Лаврушина В.Б. Методы учета отложенных налогов // *Международный бухгалтерский учет*. – 2008. – № 11(119). – С. 42-46.
16. Sansing R.C., Guenther D.A. The Valuation Relevance of Reversing Deferred Tax Liabilities // *Tuck School of Business at Dartmouth (Working Paper No. 03-24)*. – 2003. DOI: 10.2139/ssrn.436965.
17. Colley R., Rue J., Volkan A. Deferred Taxes in the Context of the Unit Problem // *Journal of Finance and Accountancy*. – 2010. – Vol. 10. URL: <https://www.aabri.com/manuscripts/09231.pdf> (accessed: August 19, 2022).
18. Colley R., Rue J., Volkan A. Deferred Taxes Revisited // *Journal of Business & Economics Research*. – 2004. – Vol. 2. – no. 8. – pp. 13-24. DOI: 10.19030/jber.v2i8.2907.
19. Rathke A.A.T., Rezende A.J., Antonio R.M., Moraes M.B.C. Last Chance for a Big Bath: Managing Deferred Taxes under IAS 12 in Brazilian Listed Firms // *Revista Contabilidade & Financas*. – 2019. – Vol. 30. – no. 80. – pp. 268-281. DOI: 10.1590/1808-057x201806340.
5. Breitzkreuz R. Intraproduct Tax Allocation und Backward Tracing: Erfassung von Steuersatz - oder Steuergesetzesanderungen nach IAS 12 und Exposure Draft Income Tax. *Der Schweizer Treuhander*, 2009, Vol. 83, no. 11, pp. 859-863. URL: <https://www.alexandria.unisg.ch/58156/1/Breitzkreuz%202009.pdf> (accessed: August 18, 2022).
6. Aksent'ev A.A. Kontseptsii ucheta otlozhennyh nalogov i ih svyaz' s buhgalterskimi ideologiyami [Deferred Tax Accounting Concepts and Their Bond to the Accounting Ideologies]. *Uchet. Analiz. Audit. - Accounting. Analysis. Auditing*, 2021, Vol. 8, no. 4, pp. 34-50. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-34-50.
7. Brouwer A., Naarding E. Making Deferred Taxes Relevant. *Accounting in Europe*, 2018, Vol. 15, no. 2, pp. 200-230. DOI: 10.1080/17449480.2018.1451903.
8. Ogbodo C.O., Egbunike F.C., Abiahu M.-F.C. Assessment of Deferred Tax Recognition and Measurement under IFRS and Nigeria-SAS: an Empirical Examination. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 2017, Vol. 5, no. 1, pp. 1-21. DOI: 10.9734/AJEBA/2017/37651.
9. Gorlitz A., Dobler M. Financial Accounting for Deferred Taxes: a Systematic Review of Empirical Evidence. *Management Review Quarterly*, 2021. DOI: 10.1007/s11301-021-00233-w.
10. Wong N. Accounting for Deferred Taxes under NZ IAS 12. *Business Review*, 2006, Vol. 8, no. 1, pp. 55-59.
11. Chludek A.K. On the Relation of Deferred Taxes and Tax Cash Flow (Working Paper). *University of Cologne*. – 2011. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1778265](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1778265) (accessed: August 28, 2022).
12. Foster B.P., Ward T.J. The Incremental Usefulness of Income Tax Allocations in Predicting One-Year-Ahead Future Cash Flows. *The Journal of Applied Business Research*, 2007, Vol. 23, no. 4, pp. 37-48. DOI: <https://doi.org/10.19030/jabr.v23i4.1378>.
13. Atwood T.J., Drake M.S., Myers L.A. Book-Tax Conformity, Earnings Persistence and the Association between Earnings and Future Cash Flows. *Journal of Accounting and Economics*, 2010, Vol. 50, no. 1, pp. 111-125. DOI: 10.1016/j.jacceco.2009.11.001.
14. Medvedeva, M.V., Ryahovskiy D.I. Sovershenstvovanie ucheta raschetov po nalogu na pribyl' organizatsii [Improving the Accounting of Calculations for Corporate Income Tax]. *Modern Economy Success*, 2020, no. 3, pp. 243-251.
15. Pankov V.V., Lavrushina V.B. Metody ucheta otlozhennyh nalogov [Deferred Tax Accounting Methods]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2008, no. 11 (119), pp. 42-46 (in Russ.).
16. Sansing R.C., Guenther D.A. The Valuation Relevance of Reversing Deferred Tax Liabilities. *Tuck School of Business at Dartmouth (Working Paper No. 03-24)*, 2003. DOI: 10.2139/ssrn.436965.
17. Colley R., Rue J., Volkan A. Deferred Taxes in the Context of the Unit Problem. *Journal of Finance and Accountancy*, 2010, Vol. 10. URL: <https://www.aabri.com/manuscripts/09231.pdf> (accessed: August 19, 2022).
18. Colley R., Rue J., Volkan A. Deferred Taxes Revisited. *Journal of Business & Economics Research*, 2004, Vol. 2, no. 8, pp. 13-24. DOI: 10.19030/jber.v2i8.2907.
19. Rathke A.A.T., Rezende A.J., Antonio R.M., Moraes M.B.C. Last Chance for a Big Bath: Managing Deferred Taxes under IAS 12 in Brazilian Listed Firms. *Revista Contabilidade & Financas*, 2019, Vol. 30, no. 80, pp. 268-281. DOI: 10.1590/1808-057x201806340.

20. Christensen T.E., Paik G.H., Stice E.K. Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance // *Journal of Business Finance & Accounting*. – 2008. – Vol. 35. – no. 5-6. – pp. 601-625. DOI: 10.1111/j.1468-5957.2008.02092.x.

#### Для цитирования

Аксентьев А.А. Необходимость разработки нового стандарта по учету налогов на прибыль в России: критический анализ ПБУ 18/02 // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 5. – С. 33-48.

20. Christensen T.E., Paik G.H., Stice E.K. Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance. *Journal of Business Finance & Accounting*, 2008, Vol. 35, no. 5-6, pp. 601-625. DOI: 10.1111/j.1468-5957.2008.02092.x.

#### For citation

Aksent'ev A.A. Neobhodimost' razrabotki novogo standarta po uchetu nalogov na pribyl' v Rossii: kriticheskiy analiz PBU 18/02 [The Need for a New Accounting Standard for Income Taxes in Russia: a Critical Analysis of Russian Accounting Standard (RAS) 18/02]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 5, pp. 33-48 (in Russ.).





25  
лет

Развиваем  
бухгалтерскую  
профессию

ИПБ России

## АТТЕСТАТ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ФИНАНСОВОГО ДИРЕКТОРА ПОДТВЕРЖДАЕТ, ЧТО ЕГО ОБЛАДАТЕЛЬ

- знает, как выстроить эффективную финансовую стратегию
- умеет управлять затратами и инвестициями
- ориентируется в вопросах бюджетирования и финансового прогнозирования
- способен предотвращать финансовые риски
- обладает аналитическими способностями

## АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- быть уверенным в завтрашнем дне
- иметь интересную и перспективную работу
- получать достойную зарплату
- полностью реализовать себя в профессии



## РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3  
8 800 500-54-51  
[info@ipbr.org](mailto:info@ipbr.org)  
[www.ipbr.org](http://www.ipbr.org)  
[vk.com/ipb\\_russia](https://vk.com/ipb_russia)  
[t.me/ipbrussia](https://t.me/ipbrussia)