

ПРИМЕНЕНИЕ ОБНОВЛЕННОГО ПБУ 18/02 В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА НА ФСБУ 25/2018

Ирина Анатольевна ЛИСОВСКАЯ^a, Наталья Геннадьевна ТРАПЕЗНИКОВА^{b,*}

^a доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансового менеджмента, управленческого учета и международных стандартов финансовой деятельности факультета «Высшая школа финансов и менеджмента»,
Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС),
Москва, Российская Федерация
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>
SPIN-код: 6105-3974

^b кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита факультета финансов и банковского дела,
Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (РАНХиГС),
Москва, Российская Федерация
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 6316-6646

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 210/2020
Получена 13.04.2020
Получена в доработанном виде 20.04.2020
Одобрена 28.04.2020
Доступна онлайн 15.05.2020

УДК 657
JEL: M41

Аннотация

Предмет. Статья посвящена сложным вопросам совместного применения ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды». Каждый из этих стандартов несет определенные сложности для российских бухгалтеров, а их взаимодействие создает качественно новые методические проблемы, требующие решения.

Цели. Анализ методических вопросов, связанных с признанием отложенных налогов в бухгалтерском учете арендатора с учетом различного концептуального подхода отражения операций аренды в бухгалтерском и налоговом учетах.

Методология. В работе использовались системный анализ и логическое обобщение законодательных и нормативных документов, а также специальной литературы, рассматривающей исследуемые проблемы.

Результаты. Проведенный анализ положений новой редакции ПБУ 18/02 в условиях перехода к новому порядку отражения аренды показал наличие нерешенных методических вопросов. Их корректное решение требует уточнения позиции Минфина России в части правомерности признания отложенных налогов при признании объекта «Право пользования» у арендатора, а также определения его стоимости, принимаемой для целей налогообложения.

Область применения. Результаты исследования предназначены

для научной и практической деятельности, разработки предложений по совершенствованию методики российского учета, ориентированного на сближение с современной международной практикой.

Ключевые слова:

аренда, арендатор,
временные разницы,
отложенные налоги

Выводы. В условиях начавшегося применения новой редакции ПБУ 18/02 и подготовки или уже осуществления рядом организаций перехода к выполнению положений ФСБУ 25/2018 возникает ряд методических вопросов. Целесообразно подготовить методические материалы, разъясняющие практику применения нормативных актов по вопросам отражения отложенного налога на прибыль по операциям аренды.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2020

Для цитирования: Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г. Применение обновленного ПБУ 18/02 в условиях перехода на ФСБУ 25/2018 // *Международный бухгалтерский учет*. – 2020. – Т. 23, № 5. – С. 503 – 520.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.5.503>

Отличительной чертой современного этапа развития отечественного бухгалтерского учета является активное стремление к совершенствованию методов его ведения и реальному сближению с методическим инструментарием МСФО. Так, в конце 2018 г. бухгалтерскому сообществу был представлен ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», который кардинально меняет порядок учета арендных операций для значительного числа организаций.

Ключевые положения и проблемы учета арендованных объектов уже рассматриваются в работах специалистов Г.И. Алексеевой [1], Э.С. Дружиловской [2, 3], Е. Миркиной [4], В.Ю. Петровой [5], Н. Регентовой [6], О.А. Солдаткиной [7], Ю. Юрьевой [8] и др. Вместе с тем произошло обновление и ряда других российских учетных стандартов, в том числе подлежащих обязательному применению с 1 января 2020 г. К числу последних относится ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», новеллы которого также активно обсуждаются такими авторами, как Я.Ю. Акимова, Е.М. Колмакова [9], Ю. Бланка [10], А. Борисов [11], Е.Л. Ермошина [12].

Данная статья продолжает цикл авторских исследований, посвященных вопросам учета арендных операций и отложенных налогов на прибыль [13, 14]. Учитывая актуальность и дискуссионный характер этих обсуждений, представляется целесообразным уделить особое внимание порядку отражения арендных операций в контексте применения обновленного ПБУ 18/02. В рамках данной статьи вопросы «пересечения»

положений указанных стандартов рассматриваются применительно к позиции арендатора.

Главной новеллой ФСБУ 25/2018, как известно, является принципиально новый порядок отражения арендных операций, при котором предмет аренды и соответствующие ему долгосрочные и краткосрочные обязательства должны отражаться в бухгалтерском балансе арендатора за исключением операций, к которым может быть применен упрощенный порядок учета согласно п. 11 ФСБУ 25/2018 (Аренда: а) на срок не более 12 мес.; б) предметов стоимостью не более 300 тыс. руб.; в) субъектами, имеющими право на использование упрощенных методов ведения бухгалтерского учета) при соблюдении условий п. 12 того же стандарта)¹. Это приведет к тому, что арендатор, признав актив «Право пользования» в течение всего срока аренды должен будет, во-первых, начислять по нему амортизацию и, во-вторых, признавать процентные расходы, обусловленные признанием дисконтированных обязательств.

Нет оснований полагать, что порядок расчета налогооблагаемой прибыли, установленный нормами НК РФ (Глава 25 «Налог на прибыль организаций»), изменится. Поэтому при прочих равных условиях автоматически появятся различия в суммах бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли и, соответственно, встанет вопрос о необходимости признания временных разниц или отказе от подобного признания.

До перехода к применению ФСБУ 25/2018 эта проблема не является актуальной в силу того, что предмет аренды амортизируется у балансодержателя, признаваемые арендатором расходы практически всегда равны в бухгалтерском и налоговом учетах, и поэтому временные разницы просто не возникают. Однако дата начала обязательного применения ФСБУ 25/2018 стремительно приближается, а переход к применению балансового метода тоже не апробирован большинством организаций, поэтому следует рассмотреть актуальные вопросы совместного применения обоих стандартов.

¹ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» (вместе с «ФСБУ 25/2018...»): приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/

Предложив в п. 8 определение временных разниц, ПБУ 18/02² не уделило внимания очень важному вопросу: всегда ли при различии «бухгалтерских» и «налоговых» доходов и расходов будут возникать временные разницы и соответствующие им отложенные налоги. Вместе с тем решение этого вопроса далеко не однозначно.

Признавая методическую преемственность обновленного ПБУ 18/02 по отношению к МСФО (IAS) 12, обратимся к положениям последнего. Согласно п. 22 «Временная разница может возникнуть при первоначальном признании актива или обязательства, например, если первоначальная стоимость актива не будет приниматься к вычету в налоговых целях частично или полностью»³. Однако, определяя условия последующего признания отложенных налогов, далее здесь же указано: «...с) если операция не является объединением бизнесов и не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль... стандарт не разрешает организации признавать возникающие отложенные налоговые обязательства или активы ни при первоначальном признании, ни впоследствии (см. представленный далее пример). Кроме того, организация не признает последующие изменения в величине непризнанного отложенного налогового обязательства или актива по мере амортизации указанного актива»⁴.

У арендатора объект «Право пользования» появляется в результате выполнения одноименного договора и не имеет никакого отношения к объединению бизнеса; в момент признания объект не оказывает влияния ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль. Поэтому с точки зрения выполнения приведенного подпункта (с) на дату признания предмета аренды в бухгалтерском учете арендатора признать временные разницы невозможно, несмотря на то, что в налоговом учете такого объекта не будет. Кроме того, и в дальнейшем не могут быть признаны временные разницы, связанные с его амортизацией. Насколько правомерно такое утверждение? Остановимся на работах, в которых представлен анализ позиций специалистов по данному вопросу.

Применительно к МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» А. Низков отмечает наличие трех основных, сложившихся на практике подходов к

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018). URL: <https://sudact.ru/law/prikaz-minfina-rf-ot-19112002-n-114n/>

³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль»: введ. в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 16.09.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193589/

⁴ Там же.

необходимости признания/непризнания отложенных налогов при отражении арендных операций:

- отложенные налоги не признаются вообще;
- отложенные налоги признаются после даты признания «права пользования» и обязательств, связанных с ним, в каждом отчетном периоде;
- отложенные налоговые активы и обязательства признаются после даты признания «права пользования» и обязательств, но на валовой основе [15].

У каждого из перечисленных подходов есть свое обоснование, которое представляет интерес для целей корректного применения ПБУ 18/02. Остановимся на сущности каждого подхода.

1-й подход. Временные разницы и отложенные налоги не признаются вообще ни при первоначальном признании, ни при последующем отражении предмета аренды и обязательств по нему. Аргументация этого подхода: согласно п. 15 МСФО (IAS) 12 «Отложенное налоговое обязательство (далее – ОНО) признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, кроме случаев, когда ОНО возникает в результате: ...b) первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая... на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток)» (что позже еще раз подчеркивается положениями п. 22 Стандарта – *авт.*). Аналогично, согласно п. 24 того же Стандарта, отложенный налоговый актив (далее – ОНА) не должен признаваться, если «...на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток)»⁵. То есть в момент признания в бухгалтерском учете стоимость предмета аренды (в части арендных платежей) и обязательство по нему «перезачитываются» и дают нулевую нетто-оценку, поэтому на эту дату нет оснований признать по ним отложенные налоги. И поскольку согласно дословному пониманию указанных положений МСФО (IAS) 12 на момент признания актива и обязательства по аренде ОНА и ОНО по ним не признаются, то в дальнейшем также нет оснований признавать и, соответственно, учитывать в финансовой отчетности отложенные налоги. Однако из расчетного примера, приведенного А. Низковым [15], очевидно различие в величине эффективной налоговой ставки (отношения суммы налога на прибыль к прибыли до

⁵ Там же.

налогообложения) при равной налогооблагаемой прибыли и величине начисленного налога на прибыль, которое, во-первых, требует подробного раскрытия и объяснения причин возникновения этого различия согласно п. 81 МСФО (IAS) 12⁶, и, во-вторых, не может быть признано корректным с точки зрения внешнего пользователя.

2-й подход. Поскольку, как уже отмечено, в момент признания нетто-оценка актива «Право пользования» и обязательств по нему равна нулю, то временных разниц по ним и, соответственно, отложенных налогов не возникает. Однако когда в процессе амортизации балансовая стоимость арендованного актива уменьшается, но это уменьшение не совпадает с величиной сокращения обязательства перед арендодателем, то фактически временные разницы уже возникают, и, с точки зрения сторонников этого подхода, с этого момента положения упомянутых ранее пп. 15 и 24 МСФО (IAS) 12⁷ на них уже не распространяются. В этом случае в отчете о прибыли и убытке указывается расход по налогу на прибыль, который включает в себя как текущий, так и отложенный налог (величина последнего определяется на основе «чистых» временных разниц), что приводит к тому, что эффективная налоговая ставка остается неизменной (и при прочих равных условиях совпадает с номинальной ставкой налога на прибыль) для всех лет, входящих в период аренды. Таким образом, негативный аспект применения *1-го подхода* преодолевается.

3-й подход. Фактически этот подход является вариацией *2-го подхода*, при котором отложенные налоговые активы и обязательства признаются после даты признания «Права пользования» и обязательств, но только на валовой основе. И поскольку согласно п. 74 МСФО (IAS) 12 при соблюдении ряда условий (наличие у организации «...юридически защищенного права на зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств»; отложенные налоги относятся к налогу на прибыль, взимаемому одним и тем же налоговым органом с одной и той же организации или с разных организаций, которые в будущем будут проводить взаимные операции с объектами учета, по которым возникли ОНА и ОНО) организации следует зачесть ОНА и ОНО, то они «сворачиваются» и подлежат раскрытию только в примечаниях к отчетности⁸.

В целях сокращения различий в практических подходах к учету отложенных налогов по операциям, вследствие которых возникают как актив, так и

⁶ Там же.

⁷ Там же.

⁸ Там же.

обязательство (как в случае с арендой), в июле 2019 г. Совет по МСФО выпустил проект поправок к МСФО (IAS) 12 «Отложенный налог на активы и обязательства, возникающие в результате одной операции» (далее – Проект поправок)⁹.

В статье Ю. Юрьевой [16] проанализирована позиция и аргументация Совета по МСФО в отношении предложенного им Проекта поправок к МСФО (IAS) 12. Суть этих поправок заключается в сужении сферы применения освобождения от признания временных разниц применительно к договорам, приводящим к признанию актива и обязательства по арендным операциям и другим, в частности, при признании оценочных обязательств, связанных с выводом объекта основных средств из эксплуатации. Иными словами, исключение по признанию отложенных налогов не распространяется на временные разницы, возникающие в результате первоначального признания аренды.

Ю. Юрьева подчеркивает различие позиций специалистов о целесообразности применения освобождения по признанию временных разниц, поскольку использование таких освобождений «...может привести к снижению сопоставимости финансовой отчетности компаний, у которых есть обязательства по аренде или выводу активов из эксплуатации. А применение нового МСФО (IFRS) 16 «Аренда» только увеличит вероятность возникновения разниц в будущем» [16]. Вывод, к которому приходит автор: «Сужение сферы применения позволит признавать налоговые последствия операций аренды по мере того, как компания восстанавливает арендуемый актив и погашает обязательство по аренде. В этом случае учет отложенного налога, связанного с арендой, будет согласован с общим принципом МСФО (IAS) 12».

Совет по МСФО предложил поправку, согласно которой организации должны будут признавать отложенный налог по активам и обязательствам, возникающим от одной операции, в той мере, в какой эта операция приводит к равным суммам налогооблагаемых и вычитаемых временных разниц (п. 22А Проекта поправок)¹⁰. При этом потребует признать:

⁹ Проект поправок к МСФО (IAS) 12 «Отложенный налог на активы и обязательства, возникающие в результате одной операции». URL: <https://www.ifrs.org/-/media/project/deferred-tax-related-to-assets-and-liabilities-arising-from-a-single-transaction/ed-deferred-tax-related-to-assets-and-liabilities-ias-12.pdf>

¹⁰ Там же.

(a) ОНА в отношении вычитаемой временной разницы в той мере, в которой вероятно получение налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычитаемую временную разницу;

(b) ОНО в отношении налогооблагаемой временной разницы в размере, не превышающем сумму признанного отложенного налогового актива (то есть сумма ОНО ограничена суммой признанного ОНА)¹¹.

Суть предлагаемых Советом по МСФО поправок разъясняется в пп. ВС5 и ВС6 указанного Проекта. Разработчики Проекта указывают, что предлагаемые поправки коснутся не всех арендных соглашений. Поэтому при первоначальном признании аренды организация должна оценить, возникают ли временные разницы и, как следствие, необходимость признания отложенного налога на прибыль по МСФО (IAS) 12. Для проведения такой оценки следует определить налоговую стоимость актива в форме права пользования и обязательства по аренде. Если организация получает налоговые вычеты при осуществлении арендных платежей, необходимо определить, относятся эти платежи к арендуемому активу или обязательству по аренде. Согласно п. ВС6 решение о характере арендных платежей принимается на основе профессионального суждения и норм налогового законодательства.

Как следует из разъяснений, применение предлагаемых поправок актуально только в ситуации, когда налоговые вычеты относятся к обязательству по аренде, что приводит к возникновению временных разниц. В случае если налоговые вычеты относятся к расходам по аренде (то есть к амортизации актива и процентным расходам), налоговая стоимость арендуемого актива и обязательства по аренде равна их балансовой стоимости, следовательно, временные разницы при первоначальном признании не возникают, но они могут быть выявлены после первоначального признания аренды, что потребует признания отложенного налога.

Следует отметить, что в Проекте не указана предполагаемая дата вступления в силу поправок. 14 ноября 2019 г. Совет по МСФО закрыл период приема замечаний и комментариев к Проекту, их обсуждение будет проведено на последующих заседаниях Совета, таким образом на данный момент окончательное решение по этому вопросу не принято.

Вернемся к ПБУ 18/02. Как указано в п. 9 Стандарта¹², отложенный налог на прибыль возникает вследствие наличия временных разниц. «Под

¹¹ Там же.

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, а также результаты операций, не включаемые в бухгалтерскую прибыль (убыток), но формирующие налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах. Временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения» (п. 8 ПБУ 18/02¹³). Таким образом, как справедливо отмечает Л.А. Елина, «...в новой редакции ПБУ 18/02 временные разницы – это, как и прежде, доходы и расходы...» [17], то есть в части определения самого термина «временные разницы» ничего не изменилось. Стандарт не использует категории «налоговая стоимость актива» и «налоговая стоимость обязательства», раскрытые соответственно в пп. 7 и 8 МСФО (IAS) 12¹⁴, на которых, собственно, и базируется балансовый метод.

Однако вне зависимости от этого расходы по аренде есть и должны быть признаны согласно п. 10 ст. 264 НК РФ. Согласно указанной норме для целей налогообложения налогом на прибыль в качестве расходов, в том числе, признаются «арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в том числе земельные участки), а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг»¹⁵.

Как было отмечено, для выявления наличия и определения величины временной разницы на отчетную дату необходимо сопоставить значения балансовой стоимости актива и/или обязательства и их стоимость для целей налогообложения. Иными словами, применительно к рассматриваемому вопросу следует определить стоимость актива в форме права пользования и обязательства по аренде. В этой связи возникает вопрос, какую часть арендного платежа за арендуемое имущество следует отнести на стоимость арендуемого актива, а какую – на стоимость обязательства по аренде для целей налогообложения? На какой основе будет приниматься такое решение? Следует ли арендатору признавать временную разницу и соответствующий ей отложенный налог на прибыль на дату начала аренды или же по мере отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений и процентов

¹³ Там же.

¹⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль»: введ. в действие на территории РФ приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 16.09.2019). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193589/

¹⁵ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.04.2020). URL: <https://fzrf.su/kodeks/nk-2/>

на обязательство по аренде? И это лишь некоторые вопросы, которые можно обозначить к признанию отложенных налогов по операциям аренды.

По нашему мнению, для устранения проблем одновременного практического применения требований ФСБУ 25/2018 и ПБУ 18/02 требуется разработка дополнительных методических материалов, включающих конкретные указания, иллюстративные примеры, раскрывающие допустимые способы ведения учета. Для решения обозначенных проблем также представляется целесообразным и своевременным предложение о введении в ПБУ 18/02 понятий «налоговая стоимость» активов и обязательств. В отсутствие дополнительных материалов, разъясняющих практику применения нормативных документов в части учета отложенных налогов по операциям аренды, для обеспечения расчета балансовой стоимости арендованного объекта для целей налогообложения следует руководствоваться положениями МСФО (IAS) 12 в части понимания сущности этих объектов. Без этого невозможно рассматривать методический вопрос, будут или не будут возникать временные разницы при отражении арендных операций у арендатора.

В п. 11 Стандарта¹⁶ представлен перечень ситуаций, при которых возникают временные разницы, включающий девять поименованных и завершающую десятую позицию «прочие аналогичные различия». Из этих различий для целей статьи целесообразно выделить два основания, по которым будут возникать различия в бухгалтерском и налоговом учетах:

- применение разных правил оценки первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов;
- применение различных правил отражения процентов, уплачиваемых за привлеченные финансовые ресурсы.

Различия в порядке отражения арендных операций в бухгалтерском и налоговом учете связаны с целым рядом конкретных положений договоров аренды, включая различия порядка формирования первоначальной и амортизируемой стоимости предмета аренды, определения срока аренды и др. Однако сказанное свидетельствует о том, что различия могут возникнуть раньше «применения разных правил оценки первоначальной стоимости».

¹⁶ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018). URL: <https://sudact.ru/law/prikaz-minfina-rf-ot-19112002-n-114n/>

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается «... имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности... и используются им для извлечения дохода... со сроком полезного использования более 12 мес. и первоначальной стоимостью более 100 000 руб.»¹⁷. Применительно к арендуемым объектам следует отметить, что у арендатора отсутствует право собственности на предметы аренды. Даже если договором предусмотрен переход права собственности, то оно возникнет в тот момент, когда договор аренды фактически заканчивается. То есть в бухгалтерском учете арендатора есть амортизируемый объект «Право пользования», первоначальная стоимость которого будет больше 300 тыс. руб., а в налоговом учете с учетом приведенного определения такого объекта не будет. В бухгалтерском учете при соблюдении всех необходимых условий по такому объекту следует признать амортизацию и процентные расходы согласно ФСБУ 25/2018, а в налоговом учете – арендные платежи в сумме, равной арендной плате за отчетный период согласно первичным документам, полученным арендатором.

Следует ли формировать временные разницы по такому объекту, если речь идет не о сопоставлении идентичных по сути расходов (в данном случае – амортизации), а различных? В данном контексте ПБУ 18/02 в качестве основания для возникновения временных разниц рассматривает различные правила формирования первоначальной стоимости и амортизации по объекту, который признан как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. В то же время такие различия в признаваемых суммах расходов по арендованным объектам не могут быть учтены по алгоритму учета постоянных разниц, поскольку не соответствуют определению этих разниц, которое дано в п. 4 ПБУ 18/02. Сложно не согласиться с мнением Е.В. Куликовой о том, что нормы Налогового кодекса РФ «...не отражают новую специфику учета договоров аренды» [18].

Не раскрывая детально методические несоответствия регламентаций бухгалтерского и налогового законодательства, возникшие в связи с принятием ФСБУ 25/2018, отметим лишь, что решением этой проблемы может явиться изменение определения амортизируемого имущества путем дополнения его критериев в части имущества, «...которое находится у налогоплательщика на праве собственности или аренды...». Таким образом, утверждать, какие разницы возникают – постоянные или временные –

¹⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 01.04.2020). URL: <https://fzrf.su/kodeks/nk-2/>

однозначно достаточно сложно. Как справедливо отмечает А.М. Галайда, отсутствие единства в классификации разниц на постоянные и временные при учете лизинговых операций снижает достоверность и прозрачность финансовой отчетности, приводит к неверному толкованию ее показателей пользователями [19].

Следует отметить, что такая ситуация складывается не только с предметами аренды. Так, И.Н. Гурина рассматривает подобные коллизии в отношении формирования первоначальной стоимости нематериальных активов и основных средств и делает вывод о том, что поскольку ПБУ 18/02 содержит открытый перечень постоянных и временных разниц, то «...не будет ошибкой, если бухгалтер выберет тот или иной вариант» [20]. На наш взгляд, в настоящее время следует согласиться с такой позицией и предоставить решение этого вопроса с учетом профессионального суждения бухгалтера.

В завершение можно сделать следующие выводы.

1. С учетом значения, которое имеет корректный порядок отражения операций аренды и его влияние на формирование разниц между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, обусловленных применением новой редакции ПБУ 18/02, необходимо сформировать методические рекомендации по применению последнего, которые обеспечат единообразный подход к квалификации указанных разниц в качестве постоянных или временных.
2. В предлагаемых методических рекомендациях необходимо уделить внимание ситуациям, требующим определения арендатором для целей налогообложения стоимости актива в форме права пользования и обязательства по аренде, учитывая методический инструментарий МСФО и лучшую учетную практику.
3. Организациям, перешедшим (или планирующим перейти) на досрочное применение ФСБУ 25/2018, для отражения в финансовой отчетности налоговых последствий отдельных аспектов аренды, учет которых не урегулирован в ФСБУ, необходимо разработать и утвердить в учетной политике для целей бухгалтерского учета подходы, аналогичные регламентациям МСФО (IAS) 12.
4. При обновлении уже действующих и разработке новых национальных стандартов учета целесообразно оценивать взаимное влияние и точки «пересечения», сопровождая их ввод в действие необходимыми комментариями и методическими документами.

Список литературы

1. *Алексеева Г.И.* Учет аренды в условиях стандартизации бухгалтерского учета и финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. Вып. 4. С. 452–465. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.452>
2. *Дружиловская Э.С.* Объекты учета аренды и их оценка в новом федеральном бухгалтерском стандарте // *Бухучет в здравоохранении*. 2019. № 5. С. 14–22.
3. *Дружиловская Э.С.* Примеры учета аренды по ФСБУ 25/2018 // *Бухгалтерский учет*. 2019. № 6. С. 18–26.
4. *Миркина Е.* Практикум МСФО: учет основных средств, инвестиционного имущества и долгосрочных активов, предназначенных для продажи // *МСФО и МСА в кредитной организации*. 2018. № 1. С. 82–100.
5. *Петрова В.Ю.* Бухгалтерский учет аренды // *Бухгалтерский учет*. 2019. № 5. С. 5–17.
6. *Регентова Н.* Как сблизить учет аренды: новые МСФО и ФСБУ // *МСФО на практике*. 2019. № 3. С. 18–23. URL: <https://msfo-practice.ru/715103>
7. *Солдаткина О.А.* Учет аренды: МСФО (IFRS) 16 и ФСБУ 25/2018 // *Экономика и предпринимательство*. 2019. № 1. С. 1146–1149.
8. *Юрьева Ю.* Новая модель учета для арендатора // *МСФО на практике*. 2017. № 11. С. 39–41. URL: <https://msfo-practice.ru/601253>
9. *Акимова Я.Ю., Колмакова Е.М.* Учетные аспекты отложенного налогообложения при расчете налога на прибыль // *Управление инвестициями и инновациями*. 2016. № 4. С. 5–10. URL: <https://doi.org/10.14529/iimj160401>
10. *Бланка Ю.* ПБУ 18/02: готовимся применять нововведения // *Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии*. 2019. № 2. С. 58–66.
11. *Борисов А.* Отложенные налоговые активы и обязательства: принципы учета и расчет временных разниц // *МСФО и МСА в кредитной организации*. 2018. № 3. С. 37–46.
12. *Ермошина Е.Л.* Об изменениях ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» // *Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения*. 2019. № 2. С. 34–41.
13. *Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.* Сложные вопросы применения ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // *Международный бухгалтерский*

- учет. 2019. Т. 22. Вып. 11. С. 1208–1222.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.11.1208>
14. *Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.* ПБУ 18/02: новый подход к учету отложенных налогов при отражении операций с основными средствами // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 3. С. 244–261.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.3.244>
15. *Низков А.* Как не стоит учитывать отложенные налоги по аренде: мнение Комитета по разъяснениям МСФО // *МСФО на практике*. 2018. № 9. С. 6–12. URL: <https://msfo-practice.ru/670546>
16. *Юрьева Ю.* Как изменится учет отложенных налогов // *МСФО на практике*. 2020. № 1. URL: <https://msfo-practice.ru/783292>
17. *Елина Л.А.* Временные разницы по ПБУ 18/02: версия-2020 // *Главная книга*. 2019. № 23. С. 40–47.
18. *Куликова Е.В.* Новые правила учета аренды: налоговые последствия принятия ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» // *Налоговая политика и практика*. 2019. № 12. С. 42–45.
19. *Галайда А.М.* Учет постоянных и временных разниц при лизинге основных средств // *Лизинг*. 2017. № 4. С. 7–12.
20. *Гурина И.Н.* Налоговая первоначальная стоимость актива не совпадает с бухгалтерской. Разницы – постоянные или временные? // *Налог на прибыль: учет доходов и расходов*. 2019. № 2. С. 37–43.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем 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.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

National Standards of Accounting and Reporting

APPLYING THE UPDATED PBU 18/02 STANDARD IN THE CONTEXT OF TRANSITION TO FEDERAL ACCOUNTING STANDARD FSBU 25/2018

Irina A. LISOVSKAYA ^a, Natal'ya G. TRAPEZNIKOVA ^{b,*}

^a Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russian Federation
lisovskaya_ia@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8693-9729>

^b Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEPA), Moscow, Russian Federation
nata-trapeznikova@yandex.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Article No. 210/2020
Received 13 April 2020
Received in revised form 20 April 2020
Accepted 28 April 2020
Available online 15 May 2020

JEL classification:

M41

Keywords: temporary differences, lease, tenant, deferred taxes

Abstract

Subject. This article considers the complex issues of the co-use of PBU 18/02 *Corporate Income Tax Accounting* and Federal Accounting Standard FSBU 25/2018 *Accounting for Leases*.

Objectives. The article aims to analyze methodological issues related to the recognition of deferred taxes in a tenant's accounting with consideration to the differences in the reflection of lease operations in accounting and tax records.

Methods. For the study, we used a systems analysis and generalization.

Results. The article identifies a number of unresolved methodological issues relating to the provisions of the updated version of PBU 18/02 in the context of the transition to a new lease reflection procedure.

Conclusions and Relevance. The article concludes that it is now appropriate to prepare methodological materials explaining and clarifying the practice of applying regulations on the reflection of deferred income tax on lease transactions. The results of the study can be used in scientific and practical activities, as well as to develop proposals to improve the methodology of Russian accounting, focused on convergence with modern international practices.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2020

Please cite this article as: Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. Applying the Updated PBU 18/02 Standard in the Context of Transition to Federal Accounting Standard FSBU 25/2018. *International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 5, pp. 503–520.
<https://doi.org/10.24891/ia.23.5.503>

References

1. Alekseeva G.I. [Accounting for lease during the standardization of accounting and financial reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 4, pp. 452–465. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.452>
2. Druzhilovskaya E.S. [Leases accounting objects and their valuation in the new federal accounting standard]. *Bukhuchet v zdravookhranении*, 2019, no. 5, pp. 14–22. (In Russ.)
3. Druzhilovskaya E.S. [Some examples of rental accounting in accordance with FAS 25/2018]. *Bukhgal'terskii uchet*, 2019, no. 6, pp. 18–26. (In Russ.)
4. Mirkina E. [IFRS workshop: accounting for fixed assets, investment property and long-term assets held for sale]. *MSFO i MSA v kreditnoi organizatsii*, 2018, no. 1, pp. 82–100. (In Russ.)
5. Petrova V.Yu. [Accounting for leases]. *Bukhgal'terskii uchet*, 2019, no. 5, pp. 5–17. (In Russ.)
6. Regentova N. [How to converge lease accounting: The new IFRS and FAS]. *MSFO na praktike*, 2019, no. 3, pp. 18–23. (In Russ.)
URL: <https://msfo-practice.ru/715103>
7. Soldatkina O.A. [Accounting for leases: IFRS 16 and FAS 25/2018]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2019, no. 1, pp. 1146–1149. (In Russ.)
8. Yur'eva Yu. [A new accounting model for the tenant]. *MSFO na praktike*, 2017, no. 11, pp. 39–41. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/601253>
9. Akimova Ya.Yu., Kolmakova E.M. [Account aspects of deferred taxation when calculating income tax]. *Upravlenie investitsiyami i innovatsiyami = Investment and Innovation Management Journal*, 2016, no. 4, pp. 5–10.
URL: <https://doi.org/10.14529/iimj160401> (In Russ.)
10. Blanka Yu. [PBU 18/02: getting ready to apply innovation]. *Prakticheskii bukhgalterskii uchet. Ofitsial'nye materialy i kommentarii*, 2019, no. 2, pp. 58–66. (In Russ.)

11. Borisov A. [Deferred tax assets and liabilities: accounting principles and calculation of temporary differences]. *MSFO i MSA v kreditnoi organizatsii*, 2018, no. 3, pp. 37–46. (In Russ.)
12. Ermoshina E.L. [On amendments to PBU 18/02 Accounting for Calculation of Corporate Income Tax]. *Aktual'nye voprosy bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya*, 2019, no. 2, pp. 34–41. (In Russ.)
13. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [Federal accounting standard FSBU 25/2018 Accounting for Leases: Practical application issues]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 11, pp. 1208–1222. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.11.1208>
14. Lisovskaya I.A., Trapeznikova N.G. [Russian Accounting Standard (PBU) 18/02: A new approach to accounting for deferred taxes in the recognition of fixed asset transactions]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 3, pp. 244–261. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.3.244>
15. Nizkov A. [How not to take into account deferred rental taxes: The opinion of the International Financial Reporting Interpretation Committee]. *MSFO na praktike*, 2018, no. 9, pp. 6–12. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/670546>
16. Yur'eva Yu. [How the deferred tax accounting will change]. *MSFO na praktike*, 2020, no. 1. (In Russ.) URL: <https://msfo-practice.ru/783292>
17. Elina L.A. [Temporary differences under PBU 18/02: version-2020]. *Glavnaya kniga*, 2019, no. 23, pp. 40–47. (In Russ.)
18. Kulikova E.V. [New lease accounting rules: tax effects of the adoption of FSBU 25/2018 Accounting for Leases]. *Nalogovaya politika i praktika*, 2019, no. 12, pp. 42–45. (In Russ.)
19. Galaida A.M. [Account permanent and temporary differences on leasing of fixed assets]. *Lizing = Leasing*, 2017, no. 4, pp. 7–12. (In Russ.)
20. Gurina I.N. [The tax cost of an asset does not match the accounting cost. Are the differences permanent or temporary?]. *Nalog na pribyl': uchet dokhodov i raskhodov*, 2019, no. 2, pp. 37–43. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors 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.