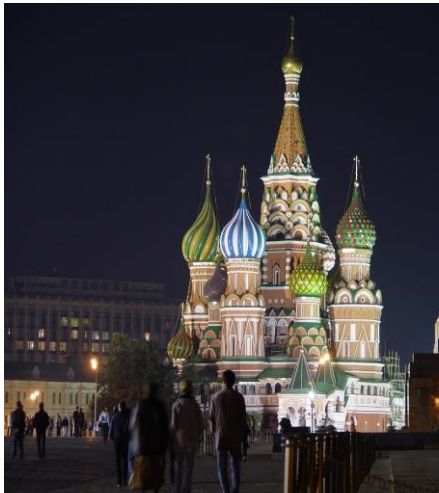


ПОСОБИЕ ПО МСФО

**ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ
В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**



МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=8#tab3>

2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО (миллион скачанных копий)

Вас приветствует пятый выпуск (2012 г.) учебных пособий по МСФО, выходящих в рамках проекта TACIS при поддержке Евросоюза! По сравнению с выпуском 2011 года были сделаны небольшие изменения, не касающиеся новых стандартов, вышедших в прошлом году. Основные изменения, которые еще не завершены, ожидаются в МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 4, МСФО (IAS) 17 и МСФО (IAS) 18. В рамках учебных пособий мы добавили новую статью: «МСФО: Разрушение мифов», часть из которой была опубликована на русском языке на сайте Bankir.ru. В этой статье затрагиваются проблемы преподавания МСФО для каждого стандарта с различных ракурсов и поднимаются вопросы для обсуждения.

Комплект пособий предлагает в настоящее время для каждого стандарта отдельную книгу. Пособия для Стандартов (IFRS) с 9 по 13 были написаны для выпуска 2011 года по аналогии с книгами, выпущенными отдельно для МСФО (IAS) 27, 28 и 32 (на которые по-прежнему распространяются консолидированный комплект всех Учебных Пособий, а также книги по МСФО (IAS) 32/39). Учет финансовых инструментов рассматривается в МСФО (IAS) 32/39 (книга 3) и в МСФО (IFRS) 9. МСФО (IFRS) 7 дополнен подходом FINREP, который лучше иллюстрирует практическое применение этого стандарта и форматы его представления. Дополняет весь комплект введение в МСФО и трансформационная модель российской бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО.

На мой взгляд, МСФО (и USGAAP, который построен по тем же принципам) сталкивается в настоящее время с серьезными проблемами в области банковских и финансовых услуг. У многих работающих на рынке западных банков рыночная стоимость стала намного ниже их чистых активов. Инвесторы считают, что активы банков завышаются, обязательств занижаются или одновременно происходит и то и другое. Финансовая отчетность этих банков не является достоверной. Кроме того, многие финансовые учреждения скрывают за балансом риски на миллиарды и даже триллионы долларов США, несмотря на хаос, вызванный такими же действиями во времена глобального кризиса в 2007-2008 годах. Вкладывая огромные денежные средства (при такого же размера риска), и не найдя их в финансовой отчетности, пользователи вправе не доверять этой финансовой отчетности.

Выражаем искреннюю признательность тем, кто сделал возможными эти издания, а также к вам, наши читатели, за вашу неизменную поддержку. Я хотел бы выразить свою благодарность **Игорю Сухареву** и **Татьяне Трифионовой** из Министерства Финансов, рекомендовавших наши пособия ссылкой на сайте Министерства, **Аделю Валееву** и **Гульнаре Махмутовой** за перевод на русский язык и редакцию, **Марине Корф** и **Юлии Ухановой** (bankir.ru) за оказанную помощь, советы и продвижение материалов на своем сайте, а также **Сергею Дорожкову** и **Элине Бузиной** из Института Банковского Дела Ассоциации Российских банков (<http://www.ibdarb.ru/msfo.php>) продвинувших отличные курсы МСФО по всем стандартам, которые позволили нам протестировать этот материал и обрести совместно с участниками новый взгляд на него. Пожалуйста, присоединяйтесь к нам и к лучшему консолидированному курсу в России!

Введение к четвертому изданию приводится ниже, разъясняя детали авторских прав и историю самой серии.

Пожалуйста, расскажите своим друзьям и коллегам, где найти наши пособия. Мы надеемся, что вы сочтете их полезными для себя.

Робин Джойс

Профессор Финансового Университета при Правительстве РФ

Профессор, ВШФМ, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Москва, Россия 2012г.

УЧЕБНЫЕ ПОСОБИЯ ПО МСФО

(миллион скачанных копий)

Перед вами Учебное пособие по МСФО. Это последняя версия легендарных учебных пособий на русском и английском языке, подготовленных в рамках трех проектов TACIS, которые выполнялись консорциумом, возглавляемым ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» при финансовой поддержке Европейского Союза (2003-2009 гг.). Эти пособия были также размещены на веб-сайте Министерства финансов Российской Федерации.

В настоящих учебных пособиях рассматриваются различные концепции учета, основанного на МСФО. Данная серия задумана как практическое пособие для профессиональных бухгалтеров, желающих самостоятельно получить дополнительные знания, информацию и навыки.

Каждый сборник представляет собой самостоятельный краткий курс, рассчитанный не более чем на три часа занятий. Несмотря на то, что данные учебные пособия представляют собой часть серии материалов, каждое из них является самостоятельным курсом, не зависящим от других. Каждое учебное пособие включает в себя информацию, примеры, вопросы для самопроверки и ответы. Предполагается, что пользователи будут иметь базовые знания в области бухгалтерского учета; если учебное пособие требует дополнительных знаний, это отмечается в начале раздела.

Мы планируем доработать первые три выпуска пособий и предоставить их для свободного доступа. **Пожалуйста, сообщите об этом Вашим друзьям и коллегам.** Что касается первых трех выпусков и обновленных текстов, авторское право на материалы каждого сборника принадлежит Европейскому Союзу, в соответствии с политикой которого разрешается бесплатное использование данных материалов в некоммерческих целях. Нам принадлежит авторское право на более поздние выпуски и доработанные версии, а также мы несем за них ответственность. Наша политика авторского права такая же, как и у Европейского Союза.

Мы хотим выразить особую благодарность **Элизабет Апраксин** (Европейский Союз), куратору вышеупомянутых проектов TACIS, **Ричарду Дж. Грегсону** (Партнер, PricewaterhouseCoopers), директору проектов, и **всем нашим друзьям из bankir.ru**, за то, что разместили эти учебные пособия.

Партнеры по проекту TACIS: **Росэкспертиза** (Россия), **АССА** (Великобритания), **Agriconsulting** (Италия), **ФБК** (Россия), и **European Savings Bank Group** (Брюссель).

Выражаем искреннюю признательность за помощь **Филипу В. Смигу** (редактор третьего выпуска) и **Аллану Гамборгу** - менеджерам проектов, а также **Екатерине Некрасовой**, Директору PricewaterhouseCoopers, которая руководила подготовкой русской версии (2008-2009 гг.). Идея публикации принадлежит **Глину Р. Филлипсу**, менеджеру первых двух проектов, который составлял учебные пособия и редактировал первые две версии. Мы гордимся своей причастностью к осуществлению этой идеи.

Робин Джойс

Профессор кафедры «Международные валютно-кредитные и финансовые отношения»
Финансового Университета при Правительстве РФ

Почётный профессор Сибирской Академии Финансов и Банковского Дела

Россия, Москва, 2011 г. (обновленная редакция) Редактор 2011г.: ГРМ

| | | | |
|--|-----------|--|-----------|
| СОДЕРЖАНИЕ | | 14 ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЯ (МНОЖЕСТВЕННЫЙ ВЫБОР) | 74 |
| 1 ВВЕДЕНИЕ | 4 | 15 ОТВЕТЫ НА ВОПРОСЫ | 77 |
| 2 МСФО (IAS) 12 ДЛЯ БАНКОВ | 7 | 16 УПРАЖНЕНИЯ | 78 |
| 3 ОПРЕДЕЛЕНИЯ | 7 | 17 ОТВЕТЫ К УПРАЖНЕНИЯМ | 81 |
| 4 Текущий налог | 7 | ПРИЛОЖЕНИЕ – СОПОСТАВЛЕНИЯ НЕКОТОРЫХ ПОЛОЖЕНИЙ МСФО И РОССИЙСКИХ ПРАВИЛ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА (2007Г.) | 86 |
| 5 ОТЛОЖЕННЫЙ НАЛОГ – ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ | 9 | Примечание: в данном учебном пособии использованы следующие публикации компании ПрайсвотерхаусКуперс: - Применение МСФО - Новости МСФО - Решения по бухгалтерскому учету и отчетности | |
| 6 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НАЛОГОВ | 19 | 1 Введение | |
| 7 КОРРЕКТИРОВКИ ПО СПРАВЕДЛИВОЙ СТОИМОСТИ | 31 | Цель | |
| 8 АКТИВЫ ПО ОТЛОЖЕННОМУ НАЛОГУ | 41 | Цель настоящего пособия – помочь специалистам изучить порядок отражения и раскрытия информации в финансовой отчетности о налогах на прибыль в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 12. | |
| 9 ОПРЕДЕЛЕНИЕ СООТВЕТСТВУЮЩИХ СТАВОК НАЛОГА | 45 | Принцип отложенного налогообложения предполагает начисление налога, и его последующее списание после уплаты соответствующей суммы налога. Цель состоит в отражении налога в том же отчетном периоде, в котором произошло | |
| 10 ОПРЕДЕЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ САЛЬДО ПО ОТЛОЖЕННОМУ НАЛОГУ | 55 | | |
| 11 ПРЕДСТАВЛЕНИЕ | 57 | | |
| 12 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ – ПОДРОБНОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПРАВИЛ | 59 | | |
| 13 РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ | 67 | | |

экономическое событие, в результате которого возник налог, независимо от того, когда налог фактически оплачен.

Отложенный налог возникает при наличии временных разниц в отражении операций и иных событий между системой налогообложения и системой бухгалтерского учета.

Говоря простыми словами, признание выручки обычно приводит к отражению текущего налогового обязательства, а отражение переоценки приводит к начислению отложенного налога.

Задача

Бухгалтерская прибыль может отличаться от налогооблагаемой, поскольку каждая из них определяется в соответствии с собственными правилами и нормативными актами.

МСФО представляет собой единый пакет методических инструкций для составления финансовой отчетности, но порядок расчета текущих налоговых обязательств и сроки уплаты налогов установлены в налоговом законодательстве и в Налоговом Кодексе Российской Федерации.

Нередко налоги уплачиваются либо в течение нескольких периодов частями, либо авансом. При этом возникает разница во времени между моментом, когда прибыль отражается в отчетности, и моментом уплаты налога на эту прибыль, что влечет образование налогового обязательства (или налогового актива).

МСФО (IAS) 12 позволяет преодолеть эту проблему таким образом, чтобы финансовая отчетность, составляемая при различных налоговых режимах, отражала налоговые

последствия операций и иных событий в соответствующий момент времени.

МСФО (IAS) 12 определяет порядок учета налогов на прибыль, а также налоговых последствий:

1. Операций текущего периода, которые отражены в финансовой отчетности;
2. Будущего возмещения/погашения активов и обязательств, которые отражены в бухгалтерском балансе.

Если возмещение/погашение активов и обязательств приведет к увеличению или уменьшению будущих налоговых выплат, то МСФО (IAS) 12 предусматривает признание обязательства по отложенному налогу (или актива по отложенному налогу).

МСФО (IAS) 12 требует от компаний отражать налоговые последствия операций так же, как отражаются сами операции, т.е.:

- По операциям, отражаемым в отчете о прибылях и убытках, все налоговые последствия также отражаются в отчете о прибылях и убытках.
- По операциям, отражаемым непосредственно на счетах капитала, налоговые последствия также отражаются на счетах капитала (например, переоценка основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16).

Признание отложенных налоговых активов и обязательств при объединении бизнеса влияет на величину гудвила, возникающего в результате этого объединения.

МСФО (IAS) 12 также регламентирует:

1. Признание активов по отложенному налогу, возникающих при перенесении на будущее неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых кредитов;
2. Представление налогов на прибыль;
3. Раскрытие информации о налогах на прибыль.

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

МСФО (IAS) 12 применяется при учете налогов на прибыль, включая:

1. Налоги, определяемые исходя из величины налогооблагаемой прибыли, в соответствии с национальным налоговым законодательством и законодательством других государств.
2. Налоги на доход, удерживаемые у источника дохода (налоги, уплачиваемые дочерней или ассоциированной компанией или в рамках совместной деятельности с прибыли, распределенной в пользу отчитывающейся компании).

МСФО (IAS) 12 не регламентирует методы отражения государственных субсидий или инвестиционных налоговых кредитов (смотрите также МСФО (IAS) 20).

Однако МСФО (IAS) 12 определяет порядок отражения временных разниц в результате субсидий или инвестиционных налоговых кредитов, которые изменяют время уплаты налогов.

ПРИМЕР - Постоянная разница

Ваша фирма получила необлагаемую налогом субсидию в размере \$4 млн. на создание новых рабочих мест. Впоследствии она была оштрафована на \$1 млн. за нарушение экологических норм в результате несанкционированного сброса химических отходов в реку. Для целей налогообложения штраф не учитывается. В финансовой отчетности указанные статьи будут отражены, но при расчете налогов они не учитываются. При расчете налогов бухгалтерскую прибыль необходимо откорректировать на соответствующие суммы. Отложенные налоги в отношении постоянных разниц не рассчитываются. Если обе статьи в полном объеме влияют на формирование прибыли за один отчетный период, то налоговый расчет будет выглядеть следующим образом:

В приведенных ниже примерах используются следующие условные обозначения: **ББ** - бухгалтерский баланс, **ОПУ** – отчет о прибылях и убытках.

| | | | |
|--|--|--|----------------|
| | | | \$ млн. |
| Бухгалтерская прибыль | | | 486 |
| Минус субсидии | | | -4 |
| Плюс штраф | | | +1 |
| = Налогооблагаемая прибыль | | | 483 |
| Начисление налога = 483 * 20% = 96.600 | | | |

| | | | |
|---|---------------|-----------|-----------|
| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
| Расходы по налогу | ОПУ | 96.600 | |
| Налог к уплате | ББ | | 96.600 |
| <i>Начисление расхода по налогу на прибыли за отчетный период</i> | | | |

Постоянные разницы

Постоянные разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью возникают в том случае, когда признанный в бухгалтерском учете доход или расход не включается в налогооблагаемую прибыль.

Государственные субсидии могут предоставляться на безвозмездной основе и не облагаться налогом. Проценты на государственные облигации часто не облагаются налогами. Штрафы, выплачиваемые компанией, обычно не вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли.

Расчет влияния таких операций позволяет определить величину налога за отчетный период .

В дальнейшем постоянные разницы не учитываются и не влекут за собой возникновения активов или обязательств по отложенным налогам.

2 МСФО (IAS) 12 для банков

Бухгалтерский учет текущего налога на прибыль в банковской сфере осуществляется в соответствии с требованиями национального налогового законодательства. Основной объем дополнительной работы связан с расчетами отложенных налогов, которые подлежат начислению, например, при проведении переоценки.

Если говорить простым языком, признание выручки обычно приводит к начислению налога. Переоценка приводит к начислению отложенного налога. Прибыль от переоценки фактически составит 80% от общей прибыли, повлекшей начисление отложенного налога по ставке 20%.

Отложенный налог необходимо начислять, например, когда

проводится переоценка финансовых инструментов, если это требуется МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», переоценка основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16 и в случае отражения инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40 и др.

При анализе финансовой отчетности клиентов и банков-корреспондентов, банкам необходимо удостовериться в начислении отложенного налога в полном объеме.

3 Определения

Бухгалтерская прибыль/убыток («прибыль/убыток до налогообложения»)

Бухгалтерская прибыль\убыток – это прибыль или убыток за отчетный период до вычета расходов по налогу на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль (или налоговый убыток)

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) за отчетный период –рассчитанная в соответствии с правилами, установленными налоговым законодательством (прибыль, с которой взимаются (возмещаются) налоги на прибыль).

Расход (возмещение) по налогу

Расход (возмещение) по налогу – это сумма текущего и отложенного налогов, включаемая в расчет прибыли (убытка) за период.

Текущий налог

Текущий налог – это совокупная величина налога на прибыль к уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка) за отчетный период.

Отложенные налоговые обязательства

Отложенные налоговые обязательства – это величина налогов подлежащих оплате в будущих периодах в отношении

налогооблагаемой временной разницы.

Отложенные налоговые активы

Отложенные налоговые активы – это сумма налога, подлежащая возмещению в будущих периодах в отношении:

- (1) вычитаемых временных разниц (начислений налога к возмещению);
- (2) неиспользованных налоговых убытков;
- (3) неиспользованных налоговых кредитов.

Временные разницы

Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью активов (обязательств) и их налоговой базой.

Временная разница может быть либо:

- (1) налогооблагаемой временной разницей, которая приводит к увеличению налогооблагаемой прибыли в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива (или обязательства) возмещается (погашается); либо
- (2) вычитаемой временной разницей, которая приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли (формированию налогового убытка) в будущих периодах, когда балансовая стоимость актива (или обязательства) возмещается (погашается).

НАЛОГОВАЯ БАЗА

Налоговая база актива (или обязательства) – это стоимость данного актива (или обязательства) для целей налогообложения. Налоговая база актива может быть представлена, например, стоимостью основных средств, которая списывается на расходы посредством амортизации

для целей налогообложения. Другие примеры приведены ниже.

Налоговая база – это сумма, которая для целей налогообложения подлежит вычету в течение срока использования актива.

ПРИМЕР – Определение налоговой базы активов и обязательств

Вопрос для рассмотрения

Налоговая база актива – это сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из налогооблагаемых экономических выгод, которые получит предприятие в результате возмещения балансовой стоимости актива. Если указанные экономические выгоды не являются налогооблагаемыми, налоговая база актива будет равна его балансовой стоимости.

Как следует рассчитать налоговую базу в отношении дивидендов к получению?

Условия задачи

Руководство компании «Д» признало в своей отдельной финансовой отчетности компании «Д» дивиденды в размере 100,000, подлежащие к получению от дочерней компании, находящейся в полной собственности компании «Д». Дивиденды налогом не облагаются.

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

Решение

Руководству следует рассчитать налоговую базу причитающегося дивиденда следующим образом:

| | | |
|--------------------------------|---------|-----------------------------------|
| Балансовая стоимость | 1 0,000 | |
| Будущие налогооблагаемые суммы | - | (дивиденды не облагаются налогом) |
| Будущие вычитаемые суммы | - | |
| Налоговая база | 100,000 | |

5 Отложенный налог – основные принципы

Отложенный налог – это налог к уплате (его получение или выплата), возникший, когда экономическая деятельность и налоговые последствия имели место либо в разные отчетные периоды, либо не полностью совпадают по суммам или признаются в разных периодах.

Бухгалтерский учет налогов упрощается, когда хозяйственная операция регистрируется как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения в одном отчетном периоде. В таком случае учитывается налог на прибыль, а отложенный налог не начисляется.

Если операция осуществляется в году 1, а налог уплачивается в году 2, то в году 1 операция будет отражаться без начисленных налогов, а в году 2 будут отражены начисленные налоги без операции:

В данном примере финансовый актив (отражаемый по справедливой стоимости в отчете о прибылях и убытках) приобретается за 1,000 в году 1 и переоценивается в размере 1,100 на конец отчетного периода с отражением прибыли в

размере 100. Затем в году 2 финансовый актив продается за 1,100 по его переоцененной стоимости.

Рассмотрим примеры: I вариант – без применения МСФО 12,

II вариант – с применением МСФО 12

| I вариант | Год 1 | Год 2 |
|--------------------------------|-------|-------|
| Прибыль до налогообложения | 100 | 0 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | 0 | -20 |
| Прибыль за период | 100 | -20 |

Расходы по налогу являются прямым результатом прибыли, полученной за период 1. Пользователи финансовой отчетности должны быть информированы о налоговых начислениях в следующем году.

Отложенный налог используется в целях определения будущих налоговых выплат, обусловленных операциями, которые были осуществлены в текущем году. Он представляет собой налог к уплате, и как иные начисленные суммы, будет сторнирован (компенсирован) после фактической уплаты налога.

| II вариант | Год 1 | Год 2 |
|--------------------------------|-------|-------|
| Прибыль до налогообложения | 100 | 0 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | 0 | -20 |
| Отложенный налог (ставка 20%) | -20 | 20 |
| Прибыль за период | 80 | 0 |

Со временем отложенные налоги компенсируются (сторнируются) и, таким образом, их стоимость погашается. Это дает возможность пользователям финансовой отчетности получить более целостную картину. Без начисления отложенного налога прибыль в году 1 была бы завышена, в результате, существовал бы риск выплаты более высоких

дивидендов, чем те, которые компания могла себе позволить.

В рассмотренном примере в году 1 начисляются налоговые расходы, увязанные со временем совершения операции.

В году 2 отложенный налог компенсируется (его стоимость погашается) в целях отражения того, что налоги были начислены в году 1, хотя уплачены в году 2.

В бухгалтерском балансе отложенный налог будет отражаться на конец периода 1 как обязательство, которое в конце периода 2 исчезнет.

ПРИМЕР – налоги уплачиваются при получении денежных средств в периоде 1, но прибыль отражается только в периоде 2.

| I вариант | Год 1 | Год 2 |
|--------------------------------|-------|-------|
| Прибыль до налогообложения | 0 | 100 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | -20 | 0 |
| Прибыль за период | -20 | 100 |

В году 1 происходит начисление налогов без отражения операции. В году 2 – отражается операция без начисления налогов.

И вновь признание отложенного налога позволяет увязать результат операции с расходом по налогу.

| II вариант | Год 1 | Год 2 |
|--------------------------------|-------|-------|
| Прибыль до налогообложения | 0 | 100 |
| Расходы по налогу (ставка 24%) | -20 | 0 |
| Отложенный налог (ставка 24%) | +20 | -20 |
| Прибыль за период | 0 | 80 |

Таким образом, в году 1 начисляется отложенный налог для переноса налога на период 2 с тем, чтобы увязать расход по налогу со временем совершения операции. Начисление налога компенсируется в году 2.

В бухгалтерском балансе отложенный налог был отражен как актив (или предоплата налогов) по состоянию на конец периода 1. В конце периода 2 он исчезает в результате сторнирования (компенсирования).

ПРИМЕР – денежные средства были получены и подлежали налогообложению в году 1, но прибыль была распределена между годами 1, 2 и 3. Это может произойти в случае получения авансового платежа по долгосрочному договору.

| I вариант | Год 1 | Год 2 | Год 3 |
|--------------------------------|-------|-------|-------|
| Прибыль до налогообложения | 200 | 200 | 200 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | -120 | 0 | 0 |
| Прибыль за период | 80 | 200 | 200 |

Сумма прибыли в каждом году одинакова, но сумма чистой прибыли изменяется за счет налогов. Прибыль, полученная в годы 2 и 3, облагается налогом в первом году.

Отложенные налоги используются для пропорционального распределения налоговых расходов с целью обеспечения их соответствия признанной прибыли.

| II вариант | Год 1 | Год 2 | Год 3 |
|--------------------------------|-------|-------|-------|
| Прибыль до налогообложения | 200 | 200 | 200 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | -120 | 0 | 0 |
| Отложенный налог (ставка 24%) | +80 | -40 | -40 |
| Прибыль за период | 160 | 160 | 160 |

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

Совокупные налоговые расходы за год 1 составляют 40 (120 минус 80), таким образом, показатели отчета о прибылях и убытках за каждый год будут одинаковыми. Отложенные налоги уменьшают налоговые расходы в году 1, но увеличивают их в годах 2 и 3.

ПРИМЕР – расходы образуют налоговый кредит («налоговый доход»).

Если операция совершается в году 1, а соответствующее сокращение налога (налоговый кредит) регистрируется в году 2, то в отчетности за год 1 операция будет показана без налогового кредита, а в году 2 будет отражен налоговый кредит без операции:

| I вариант | Год 1 | Год 2 |
|-------------------------------------|--------------|--------------|
| Расход | -100 | 0 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | 0 | +20 |
| Прибыль за период | -100 | +20 |

Доход (экономия) по налогу, является прямым результатом расходов, понесенных в периоде 1. Пользователи финансовой отчетности должны быть информированы о соответствующем сокращении налога в следующем году.

Отложенные налоги используются для начисления будущих налоговых кредитов, образованных операциями текущего года.

| II вариант | Год 1 | Год 2 |
|--------------------------------------|--------------|--------------|
| Расход | -100 | 0 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | 0 | +20 |
| Отложенный налог (ставка 20%) | +20 | -20 |
| Прибыль за период | -80 | 0 |

В бухгалтерском балансе отложенные налоги будут показаны как актив на конец периода 1. Он исчезнет в конце периода 2 в результате сторнирования (компенсирования).

ПРИМЕР - налог сокращается при денежной выплате в периоде 1, а расход отражается только в периоде 2.

| I вариант | Год 1 | Год 2 |
|-------------------------------------|--------------|--------------|
| Расход | 0 | -100 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | +20 | 0 |
| Прибыль за период | +20 | -100 |

В году 1 отражен налоговый кредит без операции. В году 2 - операция без налогового кредита. Налоги будут отражены как предоплата.

И опять мы используем отложенные налоги с целью увязки расхода с налоговым кредитом.

| II вариант | Год 1 | Год 2 |
|--------------------------------------|--------------|--------------|
| Расход | 0 | -100 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | +20 | 0 |
| Отложенный налог (ставка 20%) | -20 | +20 |
| Прибыль за период | 0 | -80 |

В данном случае отложенный налог начисляется в году 1 для переноса налога на период 2 с целью его увязки со временем совершения операции. Он компенсируется в году 2.

ПРИМЕР - авансовый платеж по договору строительного подряда.

Денежные средства выплачиваются и сокращают налог в году 1, но расходы распределяются между годами 1, 2 и 3.

| I вариант | Год 1 | Год 2 | Год 3 |
|------------------------------|-------|-------|-------|
| Расходы | -200 | -200 | -200 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | +120 | 0 | 0 |
| Прибыль за период | -80 | -200 | -200 |

Сумма расходов по каждому году одинакова, но величины чистой прибыли отличаются из-за налогового кредита. Расходы, признанные в годах 2 и 3, учитываются для целей налогообложения в первом году.

Отложенные налоги используются для пропорционального распределения начисленного налогового кредита с целью его увязки с расходами:

| II вариант | Год 1 | Год 2 | Год 3 |
|-------------------------------|-------|-------|-------|
| Расходы | -200 | -200 | -200 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | 120 | 0 | 0 |
| Отложенный налог (ставка 20%) | -80 | +40 | +40 |
| Прибыль за период | -160 | -160 | -160 |

Налоговый кредит за год 1 составит 40(120 минус 80), соответственно, показатели чистой прибыли за три года станут одинаковыми, тем самым, соответствуя реальной экономической ситуации. Отложенные налоги уменьшают налоговый кредит в году 1, но увеличивают в годах 2 и 3.

ПРИМЕР – приобретение здания в году 1. (см. таблицу выше)

Амортизация в бухгалтерском учете начисляется в течение 10 лет, в

результате здание становится полностью амортизированным.

Налоговая

амортизация распределяются на 12 лет.

В годы 1-10 сумма амортизации в бухгалтерском учете превышает налоговую амортизацию. В годы 11 и 12 прибыль уменьшается на сумму

налоговой амортизации, даже несмотря на то что амортизация в бухгалтерском учете не начисляется. Это создает разницу во времени признания амортизации в бухгалтерском учете и расчете налогооблагаемой прибыли.

Путем наращивания отложенных налогов в годы 1-10 и сокращения отложенных налогов в годы 11 и 12 совокупные налоги за годы 1-10 равномерно распределились по каждому году и стали соответствовать равномерной амортизации. В годы 11 и 12 в графе «итого расход по налогу»

стоят нули, что соответствует отсутствию амортизации за эти годы.

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
|--------|--------------------------|------------------------|----------------------|-----------------------|----------------|--------------------|---|---|---------------|------------------------|-----------|-----------|
| Расчет | | (2)/10 | | (2)-(4) | (2)/12 | | (2)-(7) | (4)-(7) | (9) x 20% | (3 - 6) x 20% | (6) x 20% | (11)+(12) |
| год | первоначальная стоимость | расходы на амортизацию | балансовая стоимость | налоговая амортизация | налоговая база | временная разница | отложенный налог – бухгалтерский баланс | отложенный налог – отчет о прибылях и убытках | текущий налог | итого расход по налогу | | |
| | | Год | Нарастающим итогом | | Год | Нарастающим итогом | | | | | | |
| 1 | 6 000 | 600 | 600 | 5 400 | 500 | 500 | 5 500 | 100 | 20 | 20 | 100 | 120 |
| 2 | | 600 | 1200 | 4 800 | 500 | 1000 | 5 000 | 200 | 40 | 20 | 100 | 120 |
| 3 | | 600 | 1800 | 4 200 | 500 | 1500 | 4 500 | 300 | 60 | 20 | 100 | 120 |
| 4 | | 600 | 2400 | 3 600 | 500 | 2000 | 4 000 | 400 | 80 | 20 | 100 | 120 |
| 5 | | 600 | 3000 | 3 000 | 500 | 2500 | 3 500 | 500 | 100 | 20 | 100 | 120 |
| 6 | | 600 | 3600 | 2 400 | 500 | 3000 | 3 000 | 600 | 120 | 20 | 100 | 120 |
| 7 | | 600 | 4200 | 1 800 | 500 | 3500 | 2 500 | 700 | 140 | 20 | 100 | 120 |
| 8 | | 600 | 4800 | 1 200 | 500 | 4000 | 2 000 | 800 | 160 | 20 | 100 | 120 |
| 9 | | 600 | 5400 | 600 | 500 | 4500 | 1 500 | 900 | 180 | 20 | 100 | 120 |
| 10 | | 600 | 6000 | 0 | 500 | 5000 | 1 000 | 1 000 | 200 | 20 | 100 | 120 |
| 11 | | | | 0 | 500 | 5500 | 500 | 500 | 100 | -100 | 100 | 0 |
| 12 | | | | 0 | 500 | 6000 | 0 | 0 | 0 | -100 | 100 | 0 |

| | Дт/Кт | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 |
|-----------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|------|
| <u>Бухгалтерский баланс</u> | | | | | | |
| Первоначальная стоимость | | 3000 | | | | |
| Амортизация | | | -1000 | -1000 | -1000 | 0 |
| <u>Забалансовые статьи</u> | | | | | | |
| Налог Амортизация | | -3000 | | | | |
| | | | 750 | 750 | 750 | 750 |
| Налоговая база | | -3000 | -2250 | -1500 | -750 | 0 |
| <u>Отчет о прибылях и убытках</u> | | | | | | |
| Амортизация | | | 1000 | 1000 | 1000 | 0 |
| <u>Налог (ставка 20%)</u> | | | -150 | -150 | -150 | -150 |
| | | | 850 | 850 | 850 | -150 |
| Отложенный налог | | | | | | |
| Прибыль/убыток за период | | | | | | |

В вышеприведенном примере компьютер приобретается за 3,000, срок его полезной службы составляет 3 года, но налоговый вычет будет распределен в течение 4 лет. Налоговая база показана как налоговый вычет за минусом накопленной амортизации. (Приведен фрагмент отчета о прибылях и убытках, исключая другие статьи).

В результате появляются 2 проблемы с представлением данных: убыток после налогообложения НЕ равен 80% (100-

20), и в году 4 возникает налоговый кредит при отсутствии хозяйственной деятельности.

| | Дт/Кт | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 |
|-----------------------------------|-------|------------|------------|------------|------------|----------|
| <u>Бухгалтерский баланс</u> | | | | | | |
| Первоначальная стоимость | | 3000 | | | | |
| Амортизация | | | -1000 | -1000 | -1000 | 0 |
| <u>Забалансовые статьи</u> | | | | | | |
| Налог Амортизация | | -3000 | | | | |
| | | | 750 | 750 | 750 | 750 |
| Налоговая база | | -3000 | -2250 | -1500 | -750 | 0 |
| <u>Отчет о прибылях и убытках</u> | | | | | | |
| Амортизация | | 100% | 1000 | 1000 | 1000 | 0 |
| <u>Налог (ставка 20%)</u> | | | -150 | -150 | -150 | -150 |
| | | | 850 | 850 | 850 | -150 |
| Отложенный налог | | | | | | |
| Прибыль/убыток за период | | 80% | 800 | 800 | 800 | 0 |

В качестве первого шага следует рассчитать чистый убыток, составляющий 76% расходов по каждому отчетному периоду.

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

| | Дт/Кт | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 |
|-----------------------------------|-----------|-------|------------|------------|------------|------------|
| <u>Бухгалтерский баланс</u> | | | | | | |
| Первоначальная стоимость | | 3000 | | | | |
| Амортизация | | | -1000 | -1000 | -1000 | 0 |
| <u>Забалансовые статьи</u> | | | | | | |
| Налог | | -3000 | | | | |
| Амортизация | | | 750 | 750 | 750 | 750 |
| Налоговая база | | -3000 | -2250 | -1500 | -750 | 0 |
| <u>Отчет о прибылях и убытках</u> | | | | | | |
| Амортизация | | 100% | 1000 | 1000 | 1000 | 0 |
| <u>Налог (ставка 20%)</u> | | | -150 | -150 | -150 | -150 |
| | | | 850 | 850 | 850 | -150 |
| Отложенный налог | Кт | | -50 | -50 | -50 | 150 |
| Прибыль/убыток за период | | 80% | 800 | 800 | 800 | 0 |

Второй шаг – необходимо рассчитать отложенный налог как разницу между чистым убытком и убытком после налогообложения. Определите, является ли учетная запись по году 1 дебетовой или кредитовой.

| | Дт/Кт | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 |
|-----------------------------------|-----------|-------|-----------|------------|------------|-------------|
| <u>Бухгалтерский баланс</u> | | | | | | |
| Первоначальная стоимость | | 3000 | | | | |
| Амортизация | | | -1000 | -1000 | -1000 | 0 |
| <u>Забалансовые статьи</u> | | | | | | |
| Налог | | -3000 | | | | |
| Амортизация | | | 750 | 750 | 750 | 750 |
| Налоговая база | | -3000 | -2250 | -1500 | -750 | 0 |
| <u>Отчет о прибылях и убытках</u> | | | | | | |
| Амортизация | | 100% | 1000 | 1000 | 1000 | 0 |
| <u>Налог (ставка 20%)</u> | | | -150 | -150 | -150 | -150 |
| | | | 850 | 850 | 850 | -150 |
| Отложенный налог | Кт | | -50 | -50 | -50 | 150 |
| | | 80% | 800 | 800 | 800 | 0 |
| <u>Бухгалтерский баланс</u> | | | | | | |
| Отложенный налог | Дт | | 50 | 50 | 50 | -150 |
| Актив / обязательство??? | | | | | | |
| Нарастающим итогом | | | 50 | 100 | 150 | 0 |

Параметры учетных записей в бухгалтерском балансе по каждому году рассчитываются в соответствии с системой двойной записи:

| | Год 1 | Год 2 | Год 3 | Год 4 |
|-----------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Отчет о прибылях и убытках | -50 | -50 | -50 | 150 |
| | Кредит | Кредит | Кредит | Дебет |
| Бухгалтерский баланс | 50 | 50 | 50 | -150 |
| | Дебет | Дебет | Дебет | Кредит |

Цифра в графе «нарастающим итогом» показывает сумму, которая будет отражена в бухгалтерском балансе.

В данном примере учетная запись в бухгалтерском балансе является дебетовой. Дебет в бухгалтерском балансе – это АКТИВ, соответственно, результатом является **актив по**

отложенному налогу.

На конец года 4 сальдо в бухгалтерском балансе исчезает – контрольная проверка, подтверждающая, что начисление отложенного налога было сторнировано (компенсировано).

В **следующем примере** приобретается ценная бумага за 1,000, срок экономической службы которой составляет 5 лет, но налоговая льгота будет распределена в течение 4 лет. Налоговая база показана как налоговая льгота за вычетом накопленной амортизации. (Приведен фрагмент отчета о прибылях и убытках, исключая другие статьи).

В результате появляются 2 проблемы с представлением данных: убыток после налогообложения НЕ равен 80% (100-20), и в году 5 осуществляется хозяйственная деятельность при отсутствии налогового кредита.

| | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----------------------------------|---|-------|------|------|------|------|
| <u>Бухгалтерский баланс</u> | | | | | | |
| Первоначальная стоимость | | 1000 | | | | |
| Амортизация | | -200 | -200 | -200 | -200 | -200 |
| <u>Забалансовые статьи</u> | | | | | | |
| Налог | | -1000 | | | | |
| Амортизация | | 250 | 250 | 250 | 250 | 0 |
| Налоговая база | | -1000 | -750 | -500 | -250 | 0 |
| <u>Отчет о прибылях и убытках</u> | | | | | | |
| Амортизация | | 100% | 200 | 200 | 200 | 200 |
| <u>Налог (ставка 20%)</u> | | | -50 | -50 | -50 | 0 |
| | | | 150 | 150 | 150 | 200 |
| Отложенный налог | | | | | | |
| Прибыль/убыток за период | | 80% | | | | |
| <u>Бухгалтерский баланс</u> | | | | | | |
| Отложенный налог | | | | | | |
| Актив / обязательство??? | | | | | | |
| Нарастающим итогом | | | | | | |

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

В соответствии с порядком расчетов, приведенном в предыдущем примере:

| | Дт/Кт | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|-----------------------------------|-----------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| <u>Бухгалтерский баланс</u> | | | | | | | |
| Первоначальная стоимость | | 1000 | | | | | |
| Амортизация | | | -200 | -200 | -200 | -200 | -200 |
| <u>Забалансовые статьи</u> | | | | | | | |
| Налог | | -1000 | | | | | |
| Амортизация | | | 250 | 250 | 250 | 250 | 0 |
| Налоговая база | | -1000 | -750 | -500 | -250 | 0 | 0 |
| <u>Отчет о прибылях и убытках</u> | | | | | | | |
| Амортизация | | 100% | 200 | 200 | 200 | 200 | 200 |
| Налог (ставка 24%) | | | -50 | -50 | -50 | -50 | 0 |
| Отложенный налог | Дт | | 150 | 150 | 150 | 150 | 200 |
| Прибыль/убыток за период | | 80% | 10 | 10 | 10 | 10 | -40 |
| | | | <hr/> | <hr/> | <hr/> | <hr/> | <hr/> |
| | | | 160 | 160 | 160 | 160 | 160 |
| <u>Бухгалтерский баланс</u> | | | | | | | |
| Отложенный налог | | | -10 | -10 | -10 | -10 | 40 |
| Актив / обязательство??? | | | | | | | |
| <u>Нарастающим итогом</u> | | | | | | | |
| | Кт | | -10 | -20 | -30 | -40 | 0 |

Параметры учетных записей в бухгалтерском балансе по каждому году рассчитываются в соответствии с системой двойной записи:

| | Год 1 | Год 2 | Год 3 | Год 4 | Год 5 |
|----------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Отчет о прибылях и убытках | 10 Дебет | 10 Дебет | 10 Дебет | 10 Дебет | -40 Кредит |
| Бухгалтерский баланс | -10 Кредит | -10 Кредит | -10 Кредит | -10 Кредит | 40 Дебет |

Цифра в графе «нарастающим итогом» показывает сумму, которая будет отражена в бухгалтерском балансе.

В данном примере учетная запись в бухгалтерском балансе является кредитовой. Кредит в бухгалтерском балансе – это обязательство, соответственно, результатом является **обязательство по отложенному налогу**.

На конец года 5 сальдо в бухгалтерском балансе исчезает – контрольная проверка, подтверждающая, что начисление отложенного налога было сторнировано (компенсировано).

На основе этих примеров можно заключить, что если руководство осуществляет ускоренную амортизацию, по сравнению с налоговыми органами, возникает налоговый АКТИВ.

Напротив, если руководство осуществляет амортизацию актива в течение более продолжительного периода, чем налоговые органы, возникает налоговое ОБЯЗАТЕЛЬСТВО.

Признание отложенных налогов не изменяет даты уплаты какого-либо налога. Они представляют собой результат

реализации концепции начисления (соответствия), принятой МСФО.

6 Бухгалтерский учет налогов

Бухгалтерский учет налогов предусматривает следующие шаги:

(i) расчет и регистрацию текущего налога на прибыль к уплате (или возмещению);

(ii) определение налоговой базы активов и обязательств;

(iii) расчет разниц между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой с целью определения временных разниц;

(iv) выделение временных разниц, которые не учитываются в силу действия специальных исключений, предусмотренных МСФО;

(v) расчет чистой временной разницы;

(vi) анализ чистой вычитаемой временной разницы и неиспользованных налоговых убытков с целью обоснования признания актива по отложенному налогу;

(vii) расчет актива и обязательства по отложенному налогу путем умножения соответствующих ставок налога на временную разницу;

(viii) определение движения сальдо по отложенному налогу за отчетный период;

(ix) принятие решения о возможности зачета активов и обязательств по отложенному налогу в консолидированной финансовой отчетности между различными компаниями группы; и

(х) отражение активов и обязательств по отложенному налогу с отражением соответствующей записи на счете прибылей и убытков или на счете капитала.

Расход (или доход) по налогу текущего периода отражает величину кредиторской (или дебиторской) задолженности с учетом налогового возмещения и любых корректировок по отложенным налогам.

Текущие расходы по налогу отражаются в отчете о прибылях и убытках, за исключением налогов, относящихся к операциям, которые отражаются на счете капитала, а не в отчете о прибылях и убытках.

Например, налоги, связанные с переоценкой основных средств, следует признавать на счете капитала.

ПРИМЕР – Распределение расходов по налогу между отчетом о прибылях и убытках и отчетом об изменениях капитала.

По расчетам ваши расходы по налогу равны \$87 млн. за год, из которых \$3 млн. связаны с переоценкой основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|--------|--------|
| Расходы по налогу – отчет о прибылях и убытках | ОПУ | 84млн. | |
| Расходы по налогу – резерв переоценки | ББ | 3 млн. | |
| Итого начисленный налог | ББ | | 87млн. |

Расходы по налогу распределены между отчетом о прибылях и убытках и отчетом об изменениях капитала

Если сумма уже выплаченного налога оказывается выше величины, подлежащей выплате за отчетный период, то превышение отражается как актив, предполагая, что налог подлежит возмещению.

ПРИМЕР - Расходы по налогу: предоплата

Вы перечислили бюджету \$100 млн. в качестве предоплаты налогов.

По расчету налоговые расходы равны \$87 млн. за год, из которых \$3 млн. связаны с переоценкой основных средств.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--------------------|--------|---------|---------|
| Предоплата налогов | ББ | 100млн. | |
| Денежные средства | ББ | | 100млн. |

Учет предоплаты налогов

| | | | |
|--|-----|---------|---------|
| Расходы по налогу – отчет о прибылях и убытках | ОПУ | 84 млн. | |
| Расходы по налогу – резерв переоценки | ББ | 3 млн. | |
| Предоплата налогов | ББ | | 87 млн. |

Расходы по налогу на прибыль распределены между отчетом о прибылях и убытках и отчетом об изменениях капитала.

Налоговый убыток, который может быть перенесен на предыдущие периоды для уменьшения налогов за предыдущий период, следует отражать как актив в периоде его возникновения.

ПРИМЕР - Налоговый убыток: актив

По расчету ваш налоговый убыток равен \$6 млн., его можно перенести на предыдущий период с целью сокращения налогов за предыдущий налоговый период.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|----------------------------------|--------|--------|--------|
| Покрытие обязательства по налогу | ББ | 6 млн. | |
| Доход (экономия) по налогу | ОПУ | | 6 млн. |

Отражение налогового убытка

Налоговая база актива или обязательства представляет собой

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

величину статьи баланса, рассчитанную по налоговым правилам.

Амортизация основных средств, определяемая для целей бухгалтерского учета, может отличаться от амортизации, исчисляемой для целей налогообложения.

ПРИМЕР - Различные нормы амортизации для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения

В бухгалтерском учете, ваше здание должно амортизироваться в течение 20 лет, но по налоговым правилам минимальный срок эксплуатации здания такого типа составляет 30 лет.

Несмотря на то, что бухгалтерская отчетность будет отражать 20-летний амортизационный период, при определении налоговой базы будет использоваться модель амортизации из расчета 30-летней эксплуатации.

(i) Доход, полученный авансом (доход будущих периодов)

Специальные правила применяются к обязательствам, которые представляют собой доход, полученный авансом (доход будущих периодов). Налоговая база такой статьи равна:

- ее балансовой стоимости, если доход подлежит налогообложению в следующем периоде;

ПРИМЕР – Выручка получена авансом

Доход облагается налогом в следующем периоде. В году 1 его налоговая база – 100.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|-----|-----|
| Денежные средства | ББ | 100 | |
| Доход будущих периодов | ББ | | 100 |
| Получение денежных средств – период 1 | | | |
| Доход будущих периодов | ББ | 100 | |
| Доход | ОПУ | | 100 |

| | | | |
|---|-----|----|----|
| Расходы по налогу (ставка 20%) | ОПУ | 20 | |
| Обязательство по текущему налогу | ББ | | 20 |
| Признание дохода и расходов по налогу – период 2 | | | |

- нулю, если доход облагается налогом в том периоде, когда были получены деньги.

ПРИМЕР – Выручка получена авансом

Доход облагается налогом в том же периоде, как и получение денежных средств. В году 1 налоговая база статьи равна нулю, следовательно, возникла временная разница, обусловленная признанием дохода для целей налогообложения раньше, чем в бухгалтерском учете.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|-----|-----|
| Денежные средства | ББ | 100 | |
| Доход будущих периодов | ББ | | 100 |
| Актив по отложенному налогу (ставка 20%) | ББ | 20 | |
| Обязательство по текущему налогу | ББ | | 20 |

Поступление денежных средств и отражение налога к уплате – период 1

| | | | |
|--------------------------------|-----|-----|-----|
| Доход будущих периодов | ББ | 100 | |
| Доход | ОПУ | | 100 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | ОПУ | 20 | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 20 |

Признание дохода и расходов по налогу – период 2

ПРИМЕР – Выручка получена авансом

Вопрос для рассмотрения

Налоговая база обязательства представляет собой балансовую стоимость за вычетом суммы, которая подлежит вычету в будущие периоды для целей налогообложения в отношении этого обязательства. В случае дохода будущих периодов, налоговая база возникающего в результате

обязательства является его балансовой стоимостью за вычетом суммы дохода, который подлежит налогообложению в будущие периоды.

Как руководству следует рассчитывать налоговую базу дохода будущего периода?

Условия задачи

Компания «А» получает роялти от пользователей своей предоставленной по лицензии технологии в размере 25,000, относящийся к следующему финансовому году. Роялти облагается налогом на момент получения оплаты денежными средствами.

Доход от роялти в бухгалтерском балансе отражается как доход соответствующего будущего периода.

Решение

Руководству следует рассчитать налоговую базу роялти (доходов будущих периодов) следующим образом:

| | | | |
|---|-------------|---|------------|
| Балансовая стоимость | 25,000 | | |
| Доход, подлежащий налогообложению в будущие периоды | не (25,000) | (Сумма определяется при получении дохода) | налога при |
| Налоговая база | - | | |

У компании «А» образовалась вычитаемая временная разница в размере 25,000 (25,000 – 0). Руководство должно признать актив по отложенному налогу в отношении вычитаемой временной разницы.

ПРИМЕР – Налоговая база резерва на оплату отпуска для работников, имеющих длительный стаж работы

Вопрос для рассмотрения

Налоговая база обязательства представляет собой балансовую стоимость за вычетом суммы, которая подлежит вычету в будущие периоды для целей налогообложения в отношении этого обязательства. В случае дохода будущих периодов, налоговая база возникающего в результате обязательства является его балансовой стоимостью за вычетом суммы дохода, который подлежит налогообложению в будущие периоды.

Как руководству следует рассчитывать налоговую базу резерва на оплату отпуска для работников, имеющих длительный стаж работы?

Условия задачи

В соответствии с МСФО (IAS) 19 руководство компании «С» признало обязательство по начисленной оплате за отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, в размере 150,000 на отчетную дату. До момента вышеуказанной оплаты никакие налоговые вычеты не производятся.

Решение

Руководству следует рассчитать налоговую базу резерва на оплату отпуска для работников, имеющих длительный стаж работы следующим образом:

Балансовая стоимость 150,000

Будущие вычитаемые суммы (150,000)
(затраты принимаются к вычету для целей налогообложения)

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

по факту оплаты)

Будущие налогооблагаемые суммы -

Налоговая база -

У компании «С» образовалась вычитаемая временная разница в размере 150,000 (150,000 – 0). Руководство должно признать актив по отложенному налогу в отношении вычитаемой временной разницы.

(ii) Суммы, не отраженные в бухгалтерском балансе.

Вычитаемые или налогооблагаемые разницы могут возникать по статьям, которые не были включены в бухгалтерский баланс.

Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР) могут быть понесены в текущем периоде, но приниматься к вычету для целей налогообложения в последующих периодах. Налоговая база отражает размер вычетов, которые могут быть совершены в будущем.

ПРИМЕР – Затраты на НИОКР

В текущем отчетном периоде вы потратили \$20 млн. на НИОКР, и они были отражены в составе расходов. Налоговые органы разрешают провести вычет этих расходов только на протяжении 4-летнего периода. Соответственно, в текущем периоде разрешается вычесть только \$5 млн.

Остальные \$15 млн. – налоговая база на конец года 1 – будут вычитаться в течение следующих 3 лет.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|-------------------|--------|---------|---------|
| Затраты на НИОКР | ОПУ | 20 млн. | |
| Денежные средства | ББ | | 20 млн. |

| | | | |
|---|-----|--------|--------|
| Налоговый кредит (ставка 20%) | ОПУ | | 4 млн. |
| Обязательство по текущему налогу (уменьшение) | ББ | 1млн. | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 3 млн. | |
| Затраты на НИОКР, доход по налогу и возмещение налога – период 1 | | | |
| Обязательство по текущему налогу (уменьшение) | ББ | 1 млн. | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 1млн. |
| Возмещение налога – период 2 (и аналогично по периодам 3 и 4) | | | |

ПРИМЕР – Отложенный налог в отношении резерва на покрытие общего страхового риска

Вопрос для рассмотрения

Некоторые статьи имеют налоговую базу, но не признаются как активы и обязательства в бухгалтерском балансе. Эта разница между налоговой базой и нулевой балансовой стоимостью представляет собой временную разницу, которая приводит к образованию сальдо по отложенному налогу.

Должно ли руководство признавать обязательство по отложенному налогу в отношении резерва на покрытие общего страхового риска, который не был отражен в финансовой отчетности, но который был указан в налоговой отчетности?

Условия задачи

Руководство страховой компании признало в отчете о прибылях и убытках чистый премиальный доход в размере 5,000 за год.

Для целей налогообложения руководству разрешается формировать резерв на покрытие общих страховых рисков в

размере 10% от чистого премиального дохода компании. Руководство использует эту льготу в полном объеме и признает в налоговой отчетности резерв в размере 500 в течение года. В финансовой отчетности компании указанный резерв не признается.

Накопленный резерв в налоговой отчетности ежегодно увеличивается. Сальдо на отчетную дату составляет 3,500, за вычетом сумм, обусловленных использованием резерва. Возможность уменьшения данного резерва невелика, и вероятно, произойдет только в случае ликвидации компании.

Решение

Да, руководство должно признать обязательство по отложенному налогу в отношении данного резерва с внесением соответствующей учетной записи в отчет о прибылях и убытках.

Руководство должно рассчитать налоговую базу резерва следующим образом:

| | | |
|--------------------------------|-------|--|
| Балансовая стоимость | - | (резерв не признается в финансовой отчетности) |
| Будущие вычитаемые суммы | - | (резерв вычитается для целей налогообложения в текущем отчетном периоде) |
| Будущие налогооблагаемые суммы | 3,500 | (расходы, связанные с использованием резерва в будущие периоды, не вычитаются для целей налогообложения) |
| Налоговая база | 3,500 | |

У компании образовалась налогооблагаемая временная разница в размере 3,5000 (0 – 3.500). Руководство должно признать обязательство по отложенному налогу в отношении налогооблагаемой временной разницы.

МСФО предусматривает использование модели бухгалтерского баланса. Следовательно, руководство должно признать обязательство по отложенному налогу даже в том случае, если будущая ликвидация компании может представляться маловероятной.

(iii) Внутригрупповые инвестиции

Инвестирование в дочернюю компанию, ассоциированную компанию, филиал или совместное предприятие приведет к увеличению налоговой базы инвестиций в финансовой отчетности материнской компании. Налоговая база часто равна уплаченной первоначальной стоимости.

В результате последующих изменений балансовой стоимости инвестиции возникает разница между налоговой базой и балансовой стоимостью.

Балансовая стоимость изменится, например, если инвестиции учитываются на основе метода долевого участия или в случае отражения обесценения инвестиции.

ПРИМЕР – Инвестиции в дочернюю компанию и обесценение

Вы приобретаете дочернюю компанию за \$70 млн. Ее хозяйственная деятельность идет плохо, и вы отражаете обесценение инвестиции в размере \$10 млн.

Налоговая база составляет \$70 млн., т.е. себестоимость инвестиции. В связи с обесценением она не корректируется, поэтому возникает разница между налоговой базой и балансовой стоимостью в размере \$10 млн.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|--------|--------|
| Инвестиции в дочернюю компанию | ББ | 70млн. | |
| Денежные средства | ББ | | 70млн. |
| Учет приобретения дочерней компании | | | |
| Обесценение дочерней компании | ОПУ | 10млн. | |
| Инвестиции в дочернюю компанию | ББ | | 10млн. |
| Доход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ОПУ | | 2млн. |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 2млн. | |

Признание обесценения и отложенного налога.

Актив по отложенному налогу будет компенсирован, когда инвестиции будут окончательно ликвидированы, и соответствующий убыток будет учтен при расчете налога.

(iv) Предполагаемый способ возмещения/погашения активов и обязательств

При оценке обязательств и активов по отложенному налогу следует принимать во внимание то, каким образом руководство предполагает списать соответствующий актив или обязательство.

В некоторых странах применяются различные ставки налога в

зависимости от решения продать или использовать актив. Однако обязательства или активы по отложенному налогу, связанные с неамортизируемыми активами (например, с землей), могут отражать только те налоговые последствия, которые возникнут в результате продажи данного актива.

Это объясняется тем, что актив не амортизируется. Соответственно, для целей налогообложения балансовая стоимость актива (или его налоговая база), по которой не начисляется амортизация, отражает сумму, возмещаемую продажей данного актива.

Расчет временных разниц

В учете отложенных налогов центральное место отводится временным разницам. Это означает, что разница со временем будет сторнирована (компенсирована). «Временная» может не означать «краткосрочная»: возможно, потребуются много лет до тех пор, пока начисленные суммы не будут компенсированы полностью.

Временные разницы возникают, когда балансовая стоимость актива или обязательства отличается от их налоговой базы.

Вычитаемая временная разница приводит к образованию актива по отложенному налогу (который уменьшит будущий налог), а **налогооблагаемая временная разница – обязательства по отложенному налогу** (которое увеличит будущий налог).

Налогооблагаемая временная разница имеет место, когда расход принимается к расчету налога в периоде, **следующем за тем периодом**, в котором учтены расходы, отраженные в финансовой отчетности.

Налогооблагаемая временная разница возникает в тех случаях, когда:

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

- балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу;
или

- балансовая стоимость обязательства меньше его налоговой базы.

Во многих случаях налогооблагаемая временная разница обусловлена различием во времени признания доходов и расходов в налоговом и бухгалтерском учете.

ПРИМЕР – Вычитаемая временная разница

доход по процентам включается в бухгалтерскую прибыль до налогов, исходя из распределения на временной основе, а в расчет налогооблагаемой прибыли – на основе кассового метода.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|----------------------------------|--------|-----|-----|
| Денежные средства | ББ | 300 | |
| Доход по процентам | ОПУ | | 100 |
| Отложенный доход по процентам | ББ | | 200 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | ОПУ | 20 | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 40 | |
| Обязательство по текущему налогу | ББ | | 60 |

Поступление денежных средств и начисление налога к уплате – период 1. Частичное признание дохода и налогов

| | | | |
|--------------------------------|-----|-----|-----|
| Отложенный доход по процентам | ББ | 100 | |
| Доход по процентам | ОПУ | | 100 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | ОПУ | 20 | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 20 |

Признание дохода по процентам и расходов по налогу – период 2 (аналогично для периода 3)

ПРИМЕР - Облагаемая налогом временная разница

i) процентный доход включается в бухгалтерскую прибыль до вычета налогов по методу начисления, но может быть налогооблагаемым по кассовому методу.

| | ОПУ /ББ | Дт | Кт |
|---|---------|-----|-----|
| Проценты к получению | ББ | 700 | |
| Процентный доход | ОПУ | | 700 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 140 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) (отложенный налог) | ОПУ | 140 | |
| Признание дохода и применение отложенного налога – период 1) | | | |
| Денежные средства | ББ | 700 | |
| Проценты к получению | ОПУ I | | 700 |
| Расходы по налогу (по ставке 20%) | ОПУ | 140 | |
| Денежные средства – уплата налога – | ББ | | 140 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | 140 | |
| Расходы по налогу | ОПУ | | 140 |
| Получение денежных средств и период уплаты налогов | | | |
| Поступление денежных средств и уплата налога – период 2 | | | |

ПРИМЕР – налогооблагаемые временные разницы

ii) выручка от продажи товаров включается в бухгалтерскую прибыль до налогов в момент доставки товаров, а в налогооблагаемую прибыль – в момент поступления денежных средств.

Проданные за 100 товары доставлены покупателю в году 1, а поступление денежных средств и начисление налога к уплате осуществляется в году 2.

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|---------------|-----------|-----------|
| Дебиторская задолженность | ББ | 100 | |
| Выручка | ОПУ | | 100 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 20 |
| Расходы по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ОПУ | 20 | |

Поступление денежных средств и признание расхода по налогу – период 1

| | | | |
|---|----|-----|-----|
| Денежные средства | ББ | 100 | |
| Дебиторская задолженность | ББ | | 100 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | 20 | |
| Обязательство по текущему налогу (налог к уплате) | ББ | | 20 |

Поступление денежных средств и признание налога к уплате – период 2

ПРИМЕР – Налогооблагаемая временная разница

iii) бухгалтерская накопленная амортизация может отличаться от налоговой накопленной амортизации, если, например, для целей налогообложения применяется ускоренная амортизация. Расходы на амортизацию в бухгалтерском учете составляют 100, а для целей налогообложения – 150.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|---------------|-----------|-----------|
| Расходы на амортизацию | ОПУ | 100 | |
| Накопленная амортизация | ББ | | 100 |
| Текущий налог (уменьшение) – 150 по ставке 20% | ББ | 30 | |
| Доход (экономия) по налогу | ОПУ | | 20 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 10 |

Расходы на амортизацию и более высокая налоговая амортизация (налоговый кредит) – период 1

| | | | |
|-------------------------|-----|-----|-----|
| Расходы на амортизацию | ОПУ | 100 | |
| Накопленная амортизация | ББ | | 100 |

| | | | |
|---|-----|----|----|
| Текущий налог (уменьшение) – 50 по ставке 20% | ББ | 10 | |
| Доход (экономия) по налогу | ОПУ | | 20 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | 10 | |

Расходы на амортизацию и менее высокая налоговая амортизация (налоговый кредит) – период 2

ПРИМЕР – налогооблагаемая временная разница

iv) затраты на разработку для целей бухгалтерского учета капитализируются и будут амортизироваться с отражением в отчете о прибылях и убытках, но при определении налогооблагаемой прибыли они могут вычитаться как расходы в том периоде, когда они были понесены. Срок амортизации – 4 года, начиная с того года, когда они были понесены.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|---------------|-----------|-----------|
| Затраты на разработки (капитализированные) | ББ | 100 | |
| Денежные средства | ББ | | 100 |
| Текущий налог (уменьшение) (ставка 20%) | ББ | 20 | |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 20 |

Затраты на разработку капитализированы в бухгалтерском учете и признаны расходом в расчете налогооблагаемой прибыли – период 1

| | | | |
|---|-----|----|----|
| Расходы на амортизацию затрат на разработку | ОПУ | 25 | |
| Накопленная амортизация | ББ | | 25 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | 5 | |
| Доход (экономия) по налогу (ставка 20%) | ОПУ | | 5 |

Амортизация капитализированных затрат и корректировка налогов – период 2

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

ПРИМЕР – Налогооблагаемая временная разница

v) отраженные в бухгалтерском учете предварительно оплаченные расходы, могут вычитаться при определении налогооблагаемой прибыли на основе кассового метода.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|-----|-----|
| Денежные средства | ББ | | 100 |
| Предварительно оплаченные расходы | ББ | 100 | |
| Текущий налог (уменьшение) (ставка 20%) | ББ | 20 | |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 20 |

Выплата денежных средств и налоговый кредит (уменьшение налога к уплате) – период 1

| | ОПУ | Дт | Кт |
|---|-----|-----|-----|
| Расходы | ОПУ | 100 | |
| Предварительно оплаченные расходы | ББ | | 100 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | 20 | |
| Доход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ОПУ | | 20 |

Списание расходов и признание дохода по налогу – период 2

Значения временных разниц определяется исходя из требований налогового законодательства, регламентирующего деятельность компании.

Вычитаемые временные разницы образуются в том случае, когда расход учитывается для целей налогообложения **позже**, чем в бухгалтерском учете.

Вычитаемая временная разница возникает, если:

- балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы;
или

- балансовая стоимость обязательства выше его налоговой базы.

Как и в отношении налогооблагаемой временной разницы, во многих случаях вычитаемая временная разница обусловлена различием во времени отражения соответствующей операции в бухгалтерском учете и для целей налогообложения.

Примеры вычитаемых временных разниц:

ПРИМЕР – Вычитаемая временная разница

i) бухгалтерская накопленная амортизация может отличаться от налоговой накопленной амортизации, если, например, для целей бухгалтерского учета применяется ускоренная амортизация.

Амортизация в бухгалтерском учете равна 150, а для целей налогообложения – 100

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|-----|-----|
| Расходы на амортизацию | ОПУ | 100 | |
| Накопленная амортизация | ББ | | 100 |
| Текущий налог (уменьшение) – 50 по ставке 20% | ББ | 10 | |
| Доход (экономия) по налогу | ОПУ | | 20 |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 10 | |

Расходы на амортизацию и менее высокая налоговая амортизация (налоговый кредит) – период 1

| | ОПУ | Дт | Кт |
|---|-----|-----|-----|
| Расходы на амортизацию | ОПУ | 100 | |
| Накопленная амортизация | ББ | | 100 |
| Текущие налоги (уменьшение) – 150 по ставке 20% | ББ | 30 | |
| Доход (экономия) по налогу | ОПУ | | 20 |
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 10 |

Расходы на амортизацию и более высокая налоговая амортизация (налоговый кредит) – период 2

ПРИМЕР – Вычитаемая временная разница

ii) расходы по оплате труда или пенсионные выплаты в бухгалтерском учете отражаются методом начисления, но для целей налогообложения – только после их оплаты.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|-----|-----|
| Пенсионные расходы | ОПУ | 100 | |
| Начисленный расход | ББ | | 100 |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 20 | |
| Доход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ОПУ | | 20 |

Начисление пенсионных расходов

| | | | |
|---|----|-----|-----|
| Денежные средства | ББ | | 100 |
| Начисленный расход | ББ | 100 | |
| Текущий налог (уменьшение) (ставка 20%) | ББ | 20 | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 20 |

Признание затрат в расчете налогооблагаемой прибыли и налогового возмещения – период 2**ПРИМЕР – Вычитаемая временная разница**

iii) убыток от обесценения, отражаемый для целей бухгалтерского учета, не повлияет на текущее налоговое обязательство до момента выбытия основных средств.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|---------|---------|
| Обесценение основных средств | ОПУ | 10 млн. | |
| Накопленный резерв по обесценению | ББ | | 10 млн. |
| Доход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ОПУ | | 2млн. |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 2млн. | |

Учет обесценения и отложенного налогового вычета**ПРИМЕР – Вычитаемая временная разница**

iv) затраты на НИОКР для целей бухгалтерского учета отражаются при их понесении как расход отчетного периода, но для целей налогообложения могут быть учтены только в последующем периоде.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|---------|---------|
| Затраты на НИОКР | ОПУ | 10 млн. | |
| Денежные средства | ББ | | 10 млн. |
| Доход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ОПУ | | 2млн. |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 2млн. | |

Затраты на НИОКР и актив по отложенному налогу – период 1

| | | | |
|---|----|-------|-------|
| Обязательство по текущему налогу (уменьшение) | ББ | 2млн. | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 2млн. |

Налоговое возмещение – будущий период**ПРИМЕР - Вычитаемая временная разница**

v) признание дохода для целей бухгалтерского учета откладывается, но он может включаться в налогооблагаемую прибыль за текущий период.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|-----|-----|
| Денежные средства | ББ | 500 | |
| Доход будущих периодов | ББ | | 500 |
| Актив по отложенному налогу (ставка 20%) | ББ | 100 | |
| Обязательство по текущему налогу | ББ | | 100 |

Поступление денежных средств и признание налога к уплате – период 1

| | | | |
|--|-----|-----|-----|
| Доход будущих периодов | ББ | 500 | |
| Доход | ОПУ | | 500 |
| Расход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ОПУ | 100 | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 100 |

Признание выручки и расходов по налогу – период 2

ПРИМЕРЫ – Отложенный налог с опционов на акции

1. Компания «Е» предоставила опционы на акции ключевым работникам в период как до, так и после 7 ноября 2002 года. После принятия МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях» компания предпочла не применять стандарт в полном объеме ретроспективно, соответственно, в отчете о прибылях и убытках не будут признаваться расходы в отношении акций, предоставленных до 7 ноября 2002 года.

В соответствии с законодательством Великобритании компания будет иметь право на налоговые вычеты, равные внутренней стоимости опционов на дату исполнения (когда работники получают акции на соответствующую сумму).

Приведет ли это к возникновению актива по отложенному налогу в течение периода между датой предоставления и исполнения опционов? Если в будущем сумма актива по отложенному налогу изменится, будет ли это изменение признано в отчете о прибылях и убытках или непосредственно – на счете капитала?

МСФО (IAS) 12 требует признания отложенного налога по всем временным разницам, то есть разницы между налоговой базой и бухгалтерской балансовой стоимостью активов и обязательств. В отношении опционов, предоставленных после 7 ноября 2002 года, временная разница образуется между налоговой базой опциона на акции, которая была признана в отчете о прибылях и убытках (исходя из будущих налоговых вычетов), и балансовой стоимостью в бухгалтерском балансе. При этом балансовая стоимость равна нулю, так как согласно МСФО (IFRS) 2 расходы по выплатам, основанным на акциях, компенсируются соответствующей кредитной учетной записью по статье «нераспределенная прибыль». Это приводит к возникновению актива по отложенному налогу.

Аналогичным образом, актив по отложенному налогу появится в отношении опционов, предоставленных до 7 ноября 2002

года.

Налоговая база этих опционов, как и тех, которые были предоставлены позднее, определяется на основе будущих налоговых вычетов. И вновь, балансовая стоимость опционов в бухгалтерском балансе равна нулю, так как отсутствуют расходы по выплатам, основанным на акциях.

При первом применении МСФО кредитовая учетная запись в отношении актива по отложенному налогу будет признаваться на счете капитала.

При исполнении опциона налоговый вычет будет равен внутренней стоимости опциона на дату исполнения, которая не может быть известна с определенностью до даты исполнения. Соответственно, налоговая база (т.е. сумма налогового вычета, которая будет получена в будущем) должна оцениваться на основе информации, имеющейся на конец отчетного периода (т.е. на цене акции компании на отчетную дату).

На каждую отчетную дату актив по отложенному налогу будет переоцениваться на основе информации, имеющейся на этот момент. Движение соответствующих показателей активов будет признаваться в отчете о прибылях или убытках в отношении опционов, предоставленных после 7 ноября 2002 года (исключение составляют случаи, когда отложенный налог превышает начисленные суммы согласно МСФО (IFRS) 2, в таком случае движение показателей признается на счете капитала), и на счете капитала – в отношении опционов на акции, предоставленных до этой даты.

2. Отложенный налог с выплат, основанных на акциях

Компания «А» зарегистрирована в стране, где по операциям с выплатами, основанными на акциях, с использованием долевых инструментов,

предоставляются вычеты для целей налогообложения. Налоговые органы разрешают налоговый вычет в полном объеме на дату предоставления инструментов.

Компания «А» предоставляет своим работникам в качестве возмещения за услуги собственные долевыми инструментами в последний день 2007 финансового года. Период вступления прав в силу – три года. На дату передачи налоговыми органами предоставляется налоговый вычет в полном объеме. В связи с тем, услуги не оказывались, когда составлялась финансовая отчетность на конец года, компания «А» не учитывает никаких расходов, подпадающих под требования МСФО (IFRS) 2 «Выплаты, основанные на акциях».

Должна ли компания «А» признавать отложенный налог в отношении предоставленных инструментов в своей финансовой отчетности на конец года?

В отчетности компании «А» отсутствуют какие-либо признанные активы или обязательства в отношении указанного предоставления инструментов. Однако исключение, касающееся первоначального признания, не применяется, так как эта операция повлияла на налогооблагаемую прибыль (пункт 22(b) of МСФО (IAS) 12).

Указанная ситуация аналогична примеру 5 в Приложении «Б» к МСФО (IAS) 12. В этом примере налоговые органы предоставляют компании налоговый вычет после учета расходов, предусмотренных МСФО (IFRS) 2.

В вышеуказанном примере также отсутствуют признанные актив или обязательства, тем не менее, актив по отложенному налогу признается, так как в будущем компания уплатит меньшую сумму налогов, чем должна была бы, исходя из суммы своей бухгалтерской прибыли.

Соответственно, компания «А» должна признать обязательство по отложенному налогу в своей финансовой отчетности за 2007 год. Этот порядок учета установлен в пункте 314, связанном с применением требований МСФО (IFRS) 2.

7 Корректировки по справедливой стоимости

Разница, возникающая при доведении балансовой оценки объекта до его справедливой стоимости, независимо от того, когда выполняется корректировка – при приобретении или в иных случаях, отражается так же, как любая налогооблагаемая или вычитаемая разница, образующаяся в иных случаях.

Говоря простым языком, продажи обычно приводят к начислению налога. В результате переоценки (корректировки по справедливой стоимости) начисляется отложенный налог (налог к уплате).

Примеры: разница, возникающая в результате переоценки по справедливой стоимости:

ПРИМЕР – Корректировки по справедливой стоимости
(i) финансовые инструменты учитываются по справедливой стоимости, но для целей налогообложения переоценка может не учитываться.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|-----|-----|
| Финансовый инструмент | ББ | 100 | |
| Прибыль – корректировка до справедливой стоимости | ОПУ | | 100 |
| Расход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ОПУ | 20 | |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 20 |

Переоценка финансового инструмента

ПРИМЕР – Отложенный налог на долевые инвестиционные инструменты, имеющиеся в наличии для продажи

Компания владеет инвестиционными инструментами, имеющимися в наличии для продажи, например, акциями компании, включенной в официальный биржевой листинг. Налоговая база акций составляет £500 — сумма, первоначально уплаченная за акции.

Справедливая стоимость акций на конец года составляет £1,000. На отчетную дату компания предполагает продать акции за пять лет и получить дивиденды в размере £500 в течение указанного пятилетнего периода. Как предполагается, выплаты дивидендов не приведут к обесценению балансовой стоимости инвестиционных инструментов.

Дивиденды не облагаются налогом. В соответствии с действующим налоговым законодательством, если бы акции были проданы спустя пять лет, налог на прибыль от выбытия внеоборотных активов (по ставке 10%) подлежал бы уплате с разницы между ценой продажи и первоначальной стоимостью.

В какой сумме должна компания признать отложенный налог (и должна ли она его признавать в принципе) на отчетную дату?

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 12 компания должна признавать отложенный налог, исходя из ожидаемого способа возмещения актива или обязательства на отчетную дату.

Дивиденды предполагается получить скорее из будущей прибыли инвестируемой компании, чем из ее ресурсов, имеющихся на отчетную дату. Принимая во внимание, что, как предполагается, выплата дивидендов не приведет к обесценению, компания предполагает, что на отчетную дату балансовая стоимость будет возмещена, скорее, посредством

продажи, а не за счет будущих дивидендов.

Это представляется важным, так как именно предполагаемый способ возмещения будет определять порядок учета отложенного налога.

Балансовая стоимость в размере £1,000 имеет соответствующую налоговую базу в размере £500 в случае продажи. На отчетную дату образовалась налогооблагаемая временная разница в размере £500. Применяемая ставка налога — это ставка налога на прибыль от выбытия внеоборотных активов в размере 10%. Компания должна признать связанное с акциями обязательство по отложенному налогу в размере £50.

ПРИМЕР - Корректировки по справедливой стоимости

(ii) переоценка основных средств по справедливой стоимости, но для целей налогообложения корректировка не разрешается.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|-----|-----|
| Переоценка основных средств | ББ | 700 | |
| Резерв переоценки – капитал | ББ | | 700 |
| Расход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%), отражаемый на счете капитала | ББ | 140 | |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 140 |
| Переоценка основных средств | | | |

ПРИМЕР – Признание убытков от выбытия внеоборотных активов

Компания «Ф» (британская компания, подлежащая обложению британскими налогами) владеет группой основных средств. У нее возникли убытки от выбытия внеоборотных средств, связанных с этим портфелем. В текущем году компания «Ф» переоценила свои земельные участки и здания, в результате возникло (налог на прибыль от выбытия внеоборотных активов)

обязательство по отложенному налогу, которое требует признания в отношении земельных участков и зданий.

В течение ряда лет компания «Ф» не предполагает реализовывать прибыль от выбытия внеоборотных активов, возникшую в результате переоценки. Требуется ли в соответствии с МСФО (IAS)12 от компании «Ф» в настоящее время признать актив по отложенному налогу в отношении убытков от выбытия внеоборотных активов?

В МСФО (IAS) 12 применяется глагол **«должен»**, когда устанавливается, что активы по отложенному налогу должны признаваться по всем вычитаемым временным разницам в той степени, в какой имеется налогооблагаемая прибыль, против которой может быть зачтена вычитаемая налоговая разница.

Следовательно, от компании «Ф» требуется признать актив по отложенному налогу в отношении убытков от выбытия внеоборотных активов, если эти убытки могут быть зачтены против будущей прибыли от выбытия внеоборотных активов.

Тот факт, что в данный момент отсутствует намерение реализовать прибыль от выбытия внеоборотных активов посредством продажи основных средств, не влияет на признание обязательства по отложенному налогу. Разница между налоговой базой, которая остается той же самой, несмотря на переоценку, и переоцененной балансовой стоимостью актива и является временной разницей, которая приводит к возникновению обязательства по отложенному налогу.

Компания «Ф» должна осуществить зачет при представлении обязательства по отложенному налогу, возникающего в результате переоценки, и актива по отложенному налогу в отношении убытков от выбытия внеоборотных активов, если они отвечают критериям, установленным в МСФО (IAS) 12. Другими словами, существует юридическое право осуществить

зачет активов и обязательств по отложенному налогу, если они относятся к одному и тому же налоговому органу.

В том случае, если указанные критерии соблюдаются, не требуется планировать сторнирование временной разницы в целях обеспечить совпадение по времени.

При объединении бизнеса активы и обязательства приобретенной компании должны быть оценены по справедливой стоимости. Новые оценки будут в большей степени отражать их рыночную стоимость, нежели их учетную стоимость. Переоцененные статьи будут использоваться при составлении консолидированной отчетности.

Обычно какие-либо изменения стоимости не приводят к немедленному образованию налоговых расходов или налогового кредита. В то же время отложенные налоги должны отражать изменения стоимости. Переоценки (корректировки по справедливой стоимости) приводят к начислению отложенного налога (налога к уплате). Чистая разница обусловит увеличение или уменьшение гудвила.

ПРИМЕР – Корректировки по справедливой стоимости
(iii) справедливая стоимость активов и обязательств приобретенной компании не повлияет на текущие налоги в консолидированной отчетности до момента реализации каждого актива.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|-----|-----|
| Основные средства (дооценка до справедливой стоимости) | ББ | 600 | |
| Запасы – оценочный резерв | ББ | | 75 |
| Дебиторская задолженность – оценочный резерв | ББ | | 25 |
| | | | |
| Гудвилл | ББ | | 400 |
| Обязательство по отложенному налогу $(600-75-25) \times 20\%$ | ББ | | 100 |

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

Оценка активов приобретенной компании по справедливой стоимости

В результате консолидации может возникнуть временная разница в том случае, когда балансовая стоимость статьи в консолидированной финансовой отчетности отличается от ее налоговой базы. Налоговая база и налоговые расходы часто основываются на балансовой стоимости, отраженной в индивидуальной отчетности членов группы.

Примеры временной разницы, возникающей при консолидации:

(В консолидированной отчетности прибыль, возникшая в результате внутригрупповой продажи запасов, исключается, если только эти запасы не были проданы за пределы группы. Корректировка сводится к исключению нереализованной прибыли.)

ПРИМЕР - Консолидация

(i) нереализованная прибыль, образующаяся в результате операций внутри группы, исключается при консолидации, но не из налоговой базы.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|------|------|
| Выручка – внутригрупповая продажа | ОПУ | 5000 | |
| Себестоимость – внутригрупповая покупка | ОПУ | | 5000 |
| Себестоимость - уменьшение внутригрупповой прибыли | ОПУ | 400 | |
| Запасы | ББ | | 400 |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 80 | |
| Доход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ББ | | 80 |

| | | | |
|---|-----|-----|-----|
| Резерв на покрытие инвестиционных убытков | ОПУ | 300 | |
| Инвестиции | ББ | | 300 |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 60 | |
| Доход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ОПУ | | 60 |
| Исключение внутригрупповых операций при консолидации | | | |

ПРИМЕР - Консолидация

(ii) нераспределенная прибыль дочерней компании включается в консолидированную нераспределенную прибыль, но налоги материнская компания уплачивает в результате распределения прибыли дочерней.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|------|------|
| Чистые активы дочерней компании | ББ | 4000 | |
| Прибыль/нераспределенная прибыль | ОПУ/В | | 4000 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 800 |
| Расход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%) | ОПУ | 800 | |
| Нераспределенная прибыль дочерней компании включается в консолидированную нераспределенную прибыль | | | |

ПРИМЕР – Консолидация

iii) инвестиции в зарубежные компании, на которые влияют изменения курса иностранной валюты. Балансовая стоимость активов и обязательств корректируется с учетом изменения курса иностранной валюты, но такая корректировка для целей налогообложения не производится (см. МСФО (IAS) 21).

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|------|------|
| Чистые активы дочерней компании | ББ | 6000 | |
| Прибыль по курсовой валютной разнице - отражается на счете капитала | ББ | | 6000 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 1200 |
| Расход по налогу (отложенный налог) (ставка 20%)- отражается на счете капитала | ББ | 1200 | |

Прибыль по курсовой валютной разнице, возникшая при пересчете отчетности контролируемой компании, включается в консолидированную нераспределенную прибыль

ПРИМЕР – Отложенный налог по кредиту, представленному для дочерней компании

Компания «С» - французская компания, функциональной валютой которой является евро, имеет российскую дочернюю компанию «Д», функциональной валютой которой является рубль. Компания «С» предоставила заем в долларах США компании «Д», который в соответствии с МСФО (IAS) 21 классифицируется как часть чистых инвестиций «С» в компанию «Д» (квази-капитал).

Между балансовой стоимостью и налоговой базой займа материнской компании «С» и дочерней компании «Д» образовалась временная разница. Также временная разница в

отношении займа образуется при консолидации.

Балансовая стоимость займа при консолидации равна нулю, так как дебиторская задолженность материнской компании компенсируется кредиторской задолженностью дочерней компании.

Однако налоговая база дебиторской задолженности материнской компании и налоговая база кредиторской задолженности дочерней компании не исчезает, так как компании относятся к разным налоговым юрисдикциями, и соответствующие показатели имеют разные значения.

Руководство рассматривает бухгалтерский учет временных разниц и отложенного налога в отдельной финансовой отчетности материнской компании, в отдельной финансовой отчетности дочерней компании, а также в консолидированной финансовой отчетности.

Нет, отложенный налог должен быть признан в отдельной финансовой отчетности материнской компании в отношении временной разницы между балансовой стоимостью займа и налоговой базой займа. Это обусловлено тем, что МСФО (IAS) 12 не допускает признания отложенного налога материнской компании в отношении инвестиций в дочерние компании (при соблюдении определенных условий).

Вышеупомянутые условия – следующие:

- a) в отношении налогооблагаемых временных разниц, по которым материнская компания может контролировать время компенсации временной разницы; и существует вероятность, что временная разница не будет компенсирована в обозримом будущем;
- b) в отношении вычитаемых временных разниц отсутствует вероятность, что временная разница будет компенсирована в обозримом будущем, и что образуется налогооблагаемая прибыль, против которой может быть

зачтена вычитаемая временная разница.

Аналогичным образом, в консолидированной финансовой отчетности отложенный налог не признается. Предусмотренные МСФО (IAS) 12 исключения применяются в консолидированной финансовой отчетности, при условии соблюдения вышеуказанных условий.

Однако отложенный налог должен быть признан в отдельной финансовой отчетности дочерней компании в отношении временной разницы, которая обусловлена предоставлением займа материнской компанией. Предусмотренные МСФО (IAS) 12 исключения применяются только в отношении инвестиций непосредственно инвесторов, а не соответствующих займов, подлежащих погашению со стороны объектов инвестирования.

ПРИМЕР – Отложенный налог – продажи ассоциированным компаниям

У компании «А» год оканчивается 31 декабря. «А» приобрела 40% акций ассоциированной компании («Б») 31 декабря 20X5 года за 500,000. В тот же самый день «А» продала товары стоимостью 60,000 компании «Б» за 70,000. На конец года у «Б», по-прежнему, все эти товары находятся на складе.

Компания «Б» не получила никакой прибыли на 31 декабря 20X5 года, соответственно, не было перечисления прибыли от «Б» в компанию «А», подлежащей признанию при применении долевого метода учета.

Однако «А» признает корректировку в своей консолидированной финансовой отчетности в целях аннулирования своей части нерезализованной прибыли в размере 10,000, возникающей в результате продажи своих запасов компании «Б».

Эта корректировка в консолидированной отчетности выглядит следующим образом:

Дт: Доля в результатах ассоциированных компаний (40% x 10,000) 4,000

Кт: Инвестиции в ассоциированную компанию 4,000

Существует вероятность, что «Б» продаст запасы в течение следующих 12 месяцев. Если это произойдет, то в течение следующих 12 месяцев вычитаемая временная разница, связанная с нерезализованной прибылью, будет компенсирована.

Компании «А» и «Б» зарегистрированы в различных налоговых юрисдикциях и уплачивают налог на прибыль соответственно по ставкам 40% и 30%.

Какие корректировки по отложенному налогу должно руководство «А» признать в отношении запасов, проданных компанией «А» компании «Б»?

Компания «А» должна признать актив по отложенному налогу в размере 1.600, если существует вероятность образования у нее налогооблагаемой прибыли, против которой может быть зачтен этот отложенный налог.

Корректировка в целях аннулирования доли «А» в нерезализованной прибыли от продажи запасов компании «Б» создает временную разницу в отношении балансовой стоимости инвестиций «А» в «Б» в консолидированной финансовой отчетности «А».

Временная разница относится к активу «А» (ее инвестициям в «Б»). Соответственно, для расчета отложенного налога используется налоговая ставка, применяемая к компании «А».

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

Временная разница рассчитывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 следующим образом:

| | |
|---|------------------------|
| Бухгалтерская база инвестиций в «Б» (500,000 - 4,000) | 496,000 |
| Налоговая база инвестиций в «Б» | 500,000 |
| Вычитаемая временная разница | 4,000 |
| Актив по отложенному налогу | (4,000 x 40%) 1,600 |

ПРИМЕР – Порядок учета налоговой переоценки

Компания «Б» осуществляет хозяйственную деятельность в стране X. В течение текущего года «Б» провела реструктуризацию группы, в результате налоговые органы выдали разрешение на переоценку стоимости основных средств в целях приведения ее в соответствии с рыночной стоимостью (на дату реорганизации и для целей налогообложения).

Однако реорганизация не является объединением бизнеса для целей МСФО, соответственно, балансовая стоимость, определяемая согласно МСФО, не изменилась. Следовательно, налоговая база всех соответствующих активов увеличилась и теперь превысила балансовую стоимость по МСФО.

Как компания «Б» должна учитывать это изменение налоговых показателей основных средств в своей консолидированной финансовой отчетности?

Разницы между балансовой стоимостью активов по МСФО и

налоговыми показателями представляют собой временные разницы.

Временные разницы потенциально приведут к признанию отложенных налоговых активов. Соответственно, компания «Б» должна оценить вероятность возмещения активов по отложенному налогу и признать их в той степени, в какой это существует такая вероятность. Признание активов по отложенному налогу приведет к признанию дохода по отложенному налогу в отчете о прибылях и убытках.

Указанная статья не может быть отражена на счете капитала, так как МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» допускает признание отложенного налога на счете капитала только в том случае, если соответствующая учетная запись по МСФО также отражена на счете капитала. В данном случае это не так, в связи с тем, что переоценка вообще не была признана для целей МСФО.

ПРИМЕР – Признание отложенного налога – первое применение МСФО

Компания «Б» (предприятие обрабатывающей промышленности) применяет МСФО с года, оканчивающегося 31 декабря 2005 года, дата перехода – 1 января 2004 года.

Компания «Б» осуществляет хозяйственную деятельность в стране, где государство стимулирует инвестирование в основные средства в определенных секторах экономики, в частности, предоставляет дополнительные налоговые вычеты в отношении первоначальной стоимости основных средств.

Например, техника и оборудование, которые стоят 100, дают право на получение налоговых вычетов (капитальных вычетов) в размере 130. Дополнительный налоговый вычет в сумме 30 (130-100) представляет собой временную разницу, которая

возникает при первоначальном признании данного актива.

В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 12 отложенный налог не признается в отношении временной разницы, которая возникает при первоначальном признании основных средств, за исключением случаев, когда соответствующий актив приобретается в результате объединения бизнеса (исключение, касающееся первоначального признания).

При подготовке переходного бухгалтерского баланса на 1 января 2004 года должна ли компания «Б» применять исключение, касающееся первоначального признания, при расчете отложенного налога:

(a) в отношении основных средств, приобретенных непосредственно группой;

(b) в отношении основных средств, приобретенных в результате объединения бизнеса?

а) Да, компания «Б» должна применять исключение, касающееся первоначального признания, при расчете отложенного налога в бухгалтерском балансе за переходный период.

Основополагающий принцип в МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» состоит в ретроспективном применении всех МСФО, кроме случаев, когда исключение допускает или требует иного порядка учета. Следовательно, компания «Б» не должна признавать отложенный налог в рамках переходного периода в отношении этой части временной разницы, которая возникла при первоначальном признании непосредственно приобретенного объекта основных средств.

(b) Исключение, касающееся первоначального признания, не применяется к активам и обязательствам, приобретенным в

результате объединения бизнеса. Следовательно, в рамках переходного периода отложенный налог рассчитывается по полной временной разнице между бухгалтерской базой и налоговой базой основных средств, первоначально приобретенных в результате объединения бизнеса.

Это включает те случаи объединения бизнеса, когда исключения МСФО (IFRS) 1, касающиеся объединения бизнеса, применяются в связи с требованием МСФО (IFRS) 1, предусматривающим, что оценка отложенного налога должна производиться на основе оценки иных активов и обязательств.

Не во всех случаях временная разница признается в балансе как отложенный налог.

Исключениями являются разницы при:

(i) наличии гудвила и отрицательного гудвила

(ii) первоначальном признании определенных активов и обязательств;

(iii) определенных инвестициях.

Гудвил

Гудвил представляет собой результат вычитания величины чистых активов приобретаемой компании, представляющей разницу между справедливой стоимостью ее активов и обязательств, из цены покупки компании.

МСФО не допускает признания обязательства по отложенному налогу в связи с гудвилем, когда его амортизация/обесценение не учитывается для целей налогообложения. (Если же весь гудвил подлежит вычитанию, то временная разница не возникает, как и соответствующие отложенные налоги). С

марта 2004 г. гудвил больше нельзя амортизировать согласно МСФО (см. Учебное пособие по МСФО (IFRS) 3).

Обязательство по отложенному налогу в отношении гудвила не признается, так как это приведет к увеличению самого гудвила.

В целом, гудвил – это бухгалтерское понятие, относящиеся к группе. В большинстве стран объектами налогообложения выступают индивидуальные компании, а не группы. И лишь в крайне редких случаях гудвил (и его амортизация или обесценение) являются статьями, уменьшающими налоговую базу.

В тех же случаях, когда налогообложением охватываются объединения компаний, могут появиться отложенные налоги. Если статья (дохода или расхода) не учитывается в расчете налога, ее следует исключить из расчета как постоянную разницу (смотрите выше).

Налогооблагаемые временные разницы образуются в следующих ситуациях:

Некоторые МСФО допускают отражение активов по справедливой или переоцененной стоимости:

- если переоценка актива также отражается в налоговой базе, то временная разница не возникает;
- если переоценка не влияет на налоговую базу, то образуется временная разница и должны признаваться отложенные налоги.

Отрицательный гудвил

МСФО (IAS) 12 не допускает признания актива по отложенному налогу, обусловленному вычитаемой временной разницей, связанной с отрицательным гудвилем, который сразу должен

отражаться как доход (смотрите МСФО (IFRS) 3).

Соответственно, данная разница является постоянной (смотрите выше), и отложенный налог НЕ признается.

Первоначальное признание некоторых активов и обязательств

Второе исключение связано с временной разницей, которая возникает в результате первоначального признания актива или обязательства (но не при объединении компаний) и не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль.

Данное исключение действует при ограниченных обстоятельствах, таких как:

(i) активы, для которых не предусмотрены никакие вычеты для целей налогообложения и стоимость которых будут возмещаться посредством их использования. Например, налоговые органы некоторых стран не облагают налогом на прибыль или убыток от выбытия долевых инвестиций; налоговая база таких инвестиций, соответственно, равна нулю; и

(ii) активы, имеющие налоговую базу, которая отличается от их стоимостного показателя при приобретении. Например, актив, который привлекает инвестиционный налоговый кредит. Исключение распространяется также на те случаи, когда не подлежащая налогообложению государственная субсидия, полученная в связи с приобретением актива, при определении балансовой стоимости этого актива вычитается, но для целей налогообложения из его налоговой базы не вычитается. В таком случае балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, т.е. имеет место вычитаемая временная разница.

Государственные субсидии могут также отражаться как доход будущих периодов (см. МСФО (IAS) 20), и в таком случае разница между субсидией и ее налоговой базой, равной нулю, представляет собой вычитаемую временную разницу. Независимо от того, какой метод представления принимается компанией, она не признает соответствующий актив по отложенному налогу.

Данное исключение не распространяется на комбинированные финансовые инструменты, которые подразделяются на долевой и долговой компоненты.

Влияние временной разницы по долговому компоненту признается как часть балансовой стоимости долевого компонента.

Некоторые инвестиции

Компания должна признавать активы или обязательства по отложенному налогу в отношении инвестиций в дочерние, ассоциированные компании и совместные предприятия за исключением следующих ситуаций:

(i) если материнская компания (или инвестор) способна контролировать сроки компенсации (погашения) налогооблагаемой временной разницы и очевидно, что данная временная разница не будет компенсирована в обозримом будущем;

(ii) если предполагается, что вычитаемая временная разница сохранится в обозримом будущем.

ПРИМЕР - Контроль над сроками распределения дивидендов

Указанные условия будут выполняться в том случае, когда

материнская компания контролирует дивидендную политику дочерней компании и принимает решение о том, что нераспределенная прибыль не будет распределяться в обозримом будущем.

Как правило, инвесторы должны учитывать обязательства по отложенному налогу, связанные с ассоциированными компаниями и совместными предприятиями, за исключением случаев, когда между сторонами существует соглашение о том, что в обозримом будущем прибыль распределяться не будет.

ПРИМЕР - Ассоциированная компания

Вы владеете 40% акций компании. Имеется договоренность о том, что в случае наличия денежных средств дивиденды будут выплачиваться ежегодно. Следует рассчитывать отложенные налоги с учетом временной разницы.

Это отражает налоги, которые были бы уплачены материнской компанией в случае получения ею дивидендов от входящих в группу компаний, в частности от зарубежных инвестиций.

Предполагается, что прибыль, полученная в результате инвестиций в ассоциированную компанию, будет выплачена материнской компании, соответственно, необходимо признать отложенный налог.

Чтобы избежать образования отложенных налогов, материнская компания обязана показать, что дивиденды выплачиваться не будут.

8 Активы по отложенному налогу

Активы по отложенному налогу, возникающие в связи с вычитаемыми временными разницеми, должны пересматриваться с целью определения возможности их признания. Реализация (использование) активов по отложенному налогу (т.е. будущий налоговый вычет) зависит от того, будет ли получено в будущем достаточно налогооблагаемой прибыли.

ПРИМЕР - Активы по отложенному налогу, которые не могут быть использованы

У вас имеется актив по отложенному налогу в размере \$1 млн. Фирма постоянно несет убытки, и совет директоров принимает решение о ликвидации фирмы через два года. В течение следующих двух лет также ожидаются убытки.

Ранее признанный актив по отложенному налогу следует списать, если не существует реального способа передачи его другой фирме, которая сможет им (будущим налоговым вычетом) воспользоваться.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|--------|--------|
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 1 млн. |
| Расход по налогу | ОПУ | 1 млн. | |
| Списание актива по отложенному налогу | | | |

Налогооблагаемая прибыль (по которой будет выплачиваться налог) возникает из трех источников:

(i) **Существующие налогооблагаемые временные разницы:** существует налогооблагаемая временная разница, связанная с одним и тем же налоговым органом и с одной и той же подлежащей налогообложению компанией.

Для того чтобы квалифицировать актив по отложенному налогу, временная разница должна быть компенсирована (погашена) в том же периоде, что и ожидаемое восстановление вычитаемой временной разницы, или в периоды, в которые налоговый убыток, связанный с отложенным налоговым активом, может быть перенесен на будущие или прошлые периоды.

ПРИМЕР - Активы по отложенному налогу, которые могут быть использованы

Получен налоговый убыток в размере \$10 млн. В следующем году фирма признает налоговое обязательство в связи с налогооблагаемой временной разницей в размере \$15 млн. Актив по отложенному налогу следует признать, так как он уменьшит выплаты в следующем году.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|--------|--------|
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 10млн. |
| Доход по налогу | ОПУ | 10млн. | |
| Признание актива по отложенному налогу, обусловленного налоговым убытком | | | |

(ii) **Будущая налогооблагаемая прибыль:** компания может признать актив по отложенному налогу в том случае, когда она ожидает достаточную налогооблагаемую прибыль в будущем.

(iii) **Налоговое планирование:** компании часто занимаются налоговым планированием с целью использования налоговых активов.

Деятельность по налоговому планированию предусматривает такое управление налогооблагаемой прибылью, чтобы налоговые убытки и кредиты использовались до истечения срока их действия. При этом в ходе использования кредитов и убытков осуществляется перемещение налогооблагаемой

прибыли между периодами.

При вынесении решения о признании актива по отложенному налогу следует принимать во внимание возможности планирования налогов. Их, однако, не следует использовать в целях уменьшения обязательства по отложенному налогу до его погашения.

Неиспользованные налоговые убытки и кредиты

Компания может признать актив по отложенному налогу, обусловленный неиспользованными налоговыми убытками (или кредитами), если существует высокая вероятность образования в будущем налогооблагаемой прибыли, против которой могут быть зачтены неиспользованные убытки (и кредиты).

Налоговые убытки, однако, могут указывать на то, что налогооблагаемой прибыли в будущем может и не быть. Это имеет место в том случае, когда компания постоянно несет убытки.

Заклученные договоры купли-продажи, а также рентабельная деятельность в прошлом, в котором отсутствуют случаи получения убытков (например, от продажи неприбыльной деятельности), могут служить основанием для вывода о получении налогооблагаемой прибыли в будущем.

ПРИМЕР – промежуточная финансовая отчетность – изменения в оценках

Вопрос к рассмотрению

Расходы по налогу на прибыль признаются в каждом промежуточном периоде на основе предполагаемой наилучшей оценки средневзвешенной годовой ставки налога на прибыль за полный финансовый год. Суммы начисленных

расходов по налогу на прибыль в один промежуточный период, возможно, потребуются скорректировать в последующий промежуточный период этого финансового года в том случае, если оценка годовой ставки налога на прибыль изменится [МСФО (IAS) 34].

Как руководству следует учитывать изменение промежуточной оценки налога в последующей финансовой отчетности?

Условия задачи

У компании «А» имеются неиспользованные налоговые убытки в размере 3,000,000, перенесенные 31 декабря 20X2 года на будущие периоды. Руководство «А» не признало актив по отложенному налогу в годовой финансовой отчетности за 20X2 год из-за неопределенности, связанной с использованием указанных убытков. Как свидетельствуют прогнозы, в следующие три года не предполагается образование налогооблагаемой прибыли.

Руководство заняло ту же самую позицию в первом квартале 20X3 года после того, как были понесены дополнительные убытки. Соответственно, руководство не признало актив по отложенному налогу в отношении этих убытков. Убытки, перенесенные 31 марта 20X3 года на будущие периоды, составили 3,060,000.

Во втором квартале 20X3 года руководство подписало новый трехлетний договор с крупным клиентом. Договор предусматривал значительное увеличение загрузки производственных мощностей предприятия. Руководство пересмотрело свой прогноз по прибыли с учетом данного нового договора и, по его предположениям, налоговые убытки будут полностью использованы в течение 24 месяцев. Соответственно, у руководства имеются достаточные основания для признания актива по

отложенному налогу в отношении общей суммы налоговых убытков, перенесенных на будущие периоды в промежуточной финансовой отчетности за второй квартал.

Решение

Руководство должно признать актив по отложенному налогу в отношении полной суммы налоговых убытков, перенесенных на будущие периоды, с соответствующим признанием отложенного налогового кредита в отчете о прибылях и убытках за второй квартал. Событие, повлекшее признание актива по отложенному налогу, - это заключение договора во втором квартале. Признание отложенного налога во втором квартале представляется приемлемым даже, несмотря на то, что доход, обусловленный договором, не будет получен до следующих кварталов.

Компании следует учитывать актив по отложенному налогу только в той степени, в какой возникла соответствующая достаточная налогооблагаемая временная разница, или когда имеются достаточные доказательства получения достаточной налогооблагаемой прибыли в будущем.

ПРИМЕР – Активы по отложенному налогу в отношении убытков

У компании «С» образовались значительные налоговые убытки, повлекшие убытки от торговых операций за последние года. В настоящее время определяется, какая их часть может быть признана как актив по отложенному налогу. Бюджеты и прогнозы на следующие пять лет показывают, что возврат к рентабельности возможен в четвертом году.

Какие факторы следует учитывать при определении возможности признания актива по отложенному налогу?

МСФО (IAS) 12 не устанавливает временной период, в течение

которого должны быть возмещены признанные налоговые убытки. Соответственно, не следует произвольно определять крайний временной срок, в течение которого проводится оценка возможностей для возмещения, независимо от того, имеется ли информация о бюджете после определенного периода.

Только в том случае, если полностью отсутствует вероятность образования в будущем налогооблагаемой прибыли, актив по отложенному налогу не признается. Во всех других обстоятельствах актив по отложенному налогу признается в той степени, в какой существует вероятность образования налогооблагаемой прибыли в будущем.

Когда компания недавно понесла убытки, она признает актив по отложенному налогу только при наличии достаточных налогооблагаемых временных разниц или иных убедительных доказательств получения налогооблагаемой прибыли в будущем. Такие результаты деятельности за предыдущий период могут являться сильным фактическим доказательством, что в будущем налогооблагаемая прибыль не появится.

Возможно, если заглянуть еще дальше в будущее, вероятность образования налогооблагаемой прибыли еще больше уменьшится, но любые такие оценки следует основывать на фактах. В некоторых случаях может быть очевидно, что в течение определенного срока вероятность получения налогооблагаемой прибыли равна нулю, например, с даты прекращения действия крупных договоров или прав на патенты.

В других случаях при проведении оценки следует учитывать максимальную налогооблагаемую прибыль, получение которой рассматривается как более вероятное, чем ее отсутствие в каждый год до срока существования налоговых убытков. Это может привести к заниженным оценкам в отдаленном

будущем, но это не означает, что эти годы не следует учитывать.

Следует весьма тщательно подходить к составлению прогнозов, на основе которых проводится оценка, в целях обеспечения соответствия с другими концептуальными документами, а также с допущениями относительно будущего, касающимися иных аспектов финансового учета (например, тестирования на обесценение). Исключение составляют случаи, когда соответствующие стандарты предусматривают иной порядок учета (например, тестирование на обесценение не должно учитывать будущие инвестиции).

Помимо этого, при таких обстоятельствах, следует обратить особое внимание на раскрытие информации об основных источниках неопределенности в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

ПРИМЕР - резерв на покрытие убытков по портфелю – отложенный налог

Вопрос к рассмотрению

Актив по отложенному налогу должен признаваться по всем вычитаемым временным разницам в той степени, в какой существует вероятность образования налогооблагаемой прибыли, против которой может быть зачтена вычитаемая временная разница, если только в ограниченном ряде случаев не применяются определенные исключения.

Следует ли руководству банка рассчитать актив по отложенному налогу по оценочному резерву на обесценение всего кредитного портфеля?

Условия задачи

Банк «А» оценивает резерв, используя портфельный подход. Указанный подход применяется к компонентам портфеля, включающим в свой состав кредиты, которые либо не являются индивидуально обесцененными, либо которые не являются существенными. Обесценение и невозможность взыскания определяются и признаются в финансовой отчетности банка в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

По предположениям руководства «А», в будущие годы кредитный портфель увеличится, и сумма резерва также, как ожидается, вырастет. Налоговый вычет предоставляется только при списании конкретного кредита. Руководство убеждено, что в среднесрочной перспективе маловероятно, что временные разницы будут компенсированы, если вообще это произойдет.

Решение

Да, руководству следует признать актив по отложенному налогу.

Оценочный резерв на обесценение займов влияет на балансовую стоимость кредитного портфеля и бухгалтерскую прибыль. При этом корректировки налоговой базы по каким-либо кредитам не проводятся. Соответственно, между налоговой базой кредитного портфеля и его балансовой стоимостью существует вычитаемая временная разница. В отношении этой временной разницы должен быть признан отложенный налог.

Кроме того, компания должна принимать во внимания ограничения по срокам переноса таких убытков и кредитов на будущие периоды, которые предусмотрены налоговыми органами.

ПРИМЕР – Актив по отложенному налогу в отношении вычитаемых временных разниц на основе бизнес-плана**Вопрос к рассмотрению**

В тех случаях, когда сумма налогооблагаемых временных разниц, относящихся к одному и тому же налоговому органу и одной и той же компании-налогоплательщика, является недостаточной, актив по отложенному налогу признается в той степени, в какой будет образована налогооблагаемая прибыль.

Может ли руководство признать актив по отложенному налогу, если в предыдущие периоды у компании не формировалась прибыль?

Условия задачи

Руководство автомобилестроительной компании «С» осуществляет реорганизацию. Указанная реорганизация предусматривает перевод департамента информатизации в отдельную компанию (компанию «А»).

У компании «А» появится чистая вычитаемая временная разница по причине перевода начисленных пенсионных затрат, относящихся к работникам департамента информатизации.

Руководство ожидает, что в первый год своей деятельности «А» понесет убытки, но затем работа этой компании станет прибыльной. Прогноз будущей прибыли основывается на предполагаемых продажах третьим лицам с использованием существующих бизнес-процессов.

Решение

Руководству не следует признавать актив по отложенному

налогу.

Результаты деятельности «А» будут зависеть от продаж третьим лицам, опыт взаимодействия с которыми у руководства отсутствует. Следовательно, руководству не следует признавать актив по отложенному налогу, так как отсутствует вероятность образования налогооблагаемой прибыли.

9 Определение соответствующих ставок налога

Активы и обязательства по отложенным налогам следует оценивать исходя из налоговых ставок, которые, как предполагается, будут применяться в том периоде, когда актив или обязательство ликвидируется.

ПРИМЕР – Налоговые ставки

Возникла налогооблагаемая временная разница в размере \$200 млн. Ставка налога на прибыль составляет 24%. Несмотря на слухи о возможном снижении ставки в будущем, официального заявления пока сделано не было. Следует использовать действующую ставку.

Обязательство по отложенному налогу составит: \$200 млн. * 20% = \$40 млн.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---------------------------------------|--------|--------|--------|
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 40млн. |
| Расходы по налогу – отложенные налоги | ОПУ | 40млн. | |

Признание обязательства по отложенному налогу

Наилучшая оценка ставки налога, которая будет применяться в будущем, это ставка, которая была установлена (или «в значительной степени установлена») на отчетную дату.

Ставка налога считается «в значительной степени установленной», когда процесс одобрения проекта соответствующего законодательного акта находится в стадии завершения.

В том случае, если к различным видам и суммам налогооблагаемой прибыли применяются различные ставки налога, используется средняя ставка.

(а) Средняя прибыль – временная разница (60,000 – 25,000) = 35,000

Руководству следует применять ставку налога в размере 28% в отношении задолженности, в размере 33% - в отношении остальных временных разниц.

ПРИМЕР – Использование средней ставки

Вопрос к рассмотрению

Активы и обязательства по отложенному налогу оцениваются с использованием средних ставок, которые, как предполагается, будут применяться к налогооблагаемой прибыли (налоговому убытку) в периоды, в которые временные разницы, как предполагается, будут компенсированы, когда различные ставки налога применяются к различным уровням налогооблагаемого дохода [МСФО (IAS) 12R.49].

Может ли руководство использовать одну ставку налога в отношении конкретной временной разницы и отличную от нее среднюю ставку налога в отношении иных временных разниц, в случае применения прогрессивных ставок налога?

Условия задачи

Компания «А» осуществляет хозяйственную деятельность в

стране, где к различным уровням налогооблагаемого дохода применяются различные ставки.

На 31 декабря 20X3 года чистые вычитаемые временные разницы составляли в целом 30,000. По предположениям руководства, временные разницы будут компенсированы в течение последующих семи лет. Средняя прогнозируемая прибыль за последующие семь лет составит 60,000.

Вычитаемая временная разница, связанная с обесценением дебиторской задолженности в размере 25,000, как предполагается, будет полностью компенсирована в 20X5 году, когда соответствующие расходы можно будет вычесть для целей налогообложения.

Решение

Да, руководству следует рассмотреть отдельно влияние компенсирования этой временной разницы в одном году.

Компенсирование этой значительной временной разницы повлечет искажение средней установленной законом ставки налога. Следовательно, руководству следует рассмотреть ее влияние отдельно при расчете средней установленной законом ставки, которая будет использоваться для определения активов и обязательств по отложенному налогу.

Нижеприведенная таблица показывает, как руководство может рассчитать активы и обязательства по отложенному налогу, предполагая определенные прогрессивные ставки налога:

наличии таковых).

Активы и обязательства по отложенным налогам не должны дисконтироваться.

ПРИМЕР – Применяемая ставка налога для выверки между расходами по налогу и бухгалтерской прибыли, если прибыль в определенной стране облагается несколькими налогами

Вопрос к рассмотрению

Руководство должно объяснить взаимосвязь между расходами (доходами) по налогу и бухгалтерской прибыли. Это может предусматривать выверку показателей между фактическими и предполагаемыми расходами (доходами) по налогу, или между средней эффективной ставкой налога и применяемой ставкой налога.

Следует использовать применяемую ставку налогообложения, которая обеспечивает наиболее обоснованную информацию пользователям финансовой отчетности.

Какие ставки налога следует включать руководству в применяемую ставку налога, когда компания подпадает под налоговый режим, предусматривающий взимание нескольких налогов на прибыль?

Условия задачи

Компания «Л» осуществляет хозяйственную деятельность в стране «Н», в двух регионах - «А» и «Б». Все компании в стране «Н» должны уплачивать три основных налога: федеральный налог, местный налог и специальный президентский налог. Компания «Л» получает прибыль и подлежит налогообложению в регионах «А» и «Б» (см. таблицу ниже):

| Шкала | Ставка налога | Средний Прибыль | налог на прибыль |
|----------------|---------------|-----------------|------------------|
| - | 18% | 1,000 | 180 |
| 1,001 | 25% | 10,000 | 2,500 |
| 10,001 | 30% | 25,000 | 7,500 |
| 25,001 | 40% | 24,000 | 9,600 |
| | | 60,000 | 19,780 |
| Средняя ставка | | 33% | |

Оценка актива или обязательства по отложенному налогу должна отражать тот способ, посредством которым компания намеревается возместить /погасить балансовую стоимость актива или обязательства.

Например, если компания предполагает продать инвестиции и операция подлежит обложению налогом на прибыль от выбытия внеоборотных активов, то компании следует рассчитать соответствующее обязательство по отложенному налогу по ставке налога, применяемой к прибыли от выбытия внеоборотных активов, если она отличается от основной ставки налога на прибыль.

Прибыль может облагаться налогами по различным ставкам, в зависимости от того, была ли она распределена среди акционеров. Компания должна оценить актив и обязательство по отложенному налогу с использованием ставки налога, применяемой к нераспределенной прибыли.

Когда впоследствии дивиденды объявляются и отражаются в финансовой отчетности, компания должна признать связанные с дивидендами налоговые последствия для компании (при

| Регион | А | Б | Итого |
|---|--------|--------|--------|
| Бухгалтерская прибыль | 75,600 | 19,100 | 94,700 |
| Налогооблагаемая прибыль для целей взимания федерального и специального президентского налога | 70,350 | 18,860 | |
| Налогооблагаемая прибыль для целей взимания местного налога | 48,600 | 13,000 | |
| Ставка федерального налога | 25% | 25% | |
| Ставка специального президентского налога | 5.5% | 5.5% | |
| Ставка местного налога | 4% | 7% | |

Источник прибыли является одним и тем же из года в год, т.е., приблизительно 80% прибыли «Л» ежегодно постоянно формируется в регионе «А».

Налогооблагаемая прибыль для целей местного налогообложения определяется на основе налогооблагаемой прибыли для целей федерального налогообложения за вычетом сумм взимаемых федерального и специального президентского налогов плюс или минус некоторые дополнительные незначительные статьи.

Руководство предлагает включить только ставку федерального налога (25%) в применяемую ставку налога.

Решение

Руководству следует провести выверку предполагаемых начисленных налогов, а не эффективной налоговой ставки.

ПРИМЕР – изменение налогового статуса в течение отчетного периода

Вопрос к рассмотрению

Балансовая стоимость активов и обязательств по отложенному налогу может измениться даже если суммы соответствующих временных разниц не изменятся. Это может произойти, например, в результате изменений ставок налога или налогового законодательства.

Может ли руководство признать непосредственно на счете капитала налоговые последствия изменений налогового статуса компании, произошедшие в течение отчетного периода?

Условия задачи

31 августа 20X2 года компания «А» изменила свою организационно-правовую форму с ООО на другую. В результате, компания должна уплачивать налог с прибыли по более высокой ставке (30%), чем ранее (25%).

Изменение применяемой ставки налога касается налогооблагаемого дохода, полученного после 1 сентября 20X2 года. Ставки налога, применяемые к прибыли с продаж земли, также изменились и в настоящее время составляют 40% по сравнению с ранее действующими - 30%.

Представленная ниже информация относится к временным разницам, существовавшим по состоянию на 1 января 20X2 года и 31 декабря 20X2 года (конец отчетного периода), все из которых будут компенсированы после 1 января 20X3 года.

| | Балансовая стоимость 01/01/X2 | Налоговая база 01/01/X2 | Временная разница | Балансовая стоимость 31/12/X2 | Налоговая база 31/12/X2 | Временная разница |
|---|--|------------------------------------|------------------------------|--|------------------------------------|------------------------------|
| Дебиторская задолженность | 2,200 | 2,500 | (300) | 2,500 | 2,800 | (300) |
| Земля (отраженная по переоцененной стоимости) | 800 | 500 | 300 | 800 | 500 | 300 |
| Основные средства | 3,000 | 800 | 2,200 | 2,900 | 600 | 2,300 |
| Гарантийные резервы | (1,000) | 0 | (1,000) | (1,000) | 0 | (1,000) |
| Итого | 5,000 | 3,800 | 1,200 | 5,200 | 3,900 | 1,300 |

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=8#tab3>

Решение

Нет, налоговые последствия, обусловленные изменением применяемой ставки налога, следует включать в чистую прибыль или убыток за отчетный период, за исключением случаев, когда они относятся к статьям, первоначально признанным непосредственно на счете капитала.

Отложенный налог на даты начала и конца отчетного периода рассчитывается следующим образом:

| | Временная разница 01/01/X2 | Отложенный налог | Временная разница 31/12/X2 | Отложенный налог |
|---|----------------------------------|------------------|----------------------------------|------------------|
| Дебиторская задолженность | (300) | | (300) | |
| Основные средства | 2,200 | | 2,300 | |
| Гарантийные резервы | (1,000) | | (1,000) | |
| Итого | 900 | 225 (900x25%) | 1,000 | 300 (1,000x30%) |
| Земля (отраженная переоцененной стоимости) | по 300 | 90 (300x30%) | 300 | 120 (300x40%) |

Изменение отложенного налога, относящегося к дебиторской задолженности, основным средствам и гарантийным резервам, включается в отчет о прибылях и убытках. Изменение отложенного налога, относящегося к земле, отражается на счете капитала, так как переоценка земли отражена на счете капитала.

Руководство должно раскрыть информацию об изменении налогового статуса компании и привести в примечаниях к финансовой отчетности количественные показатели, характеризующие это изменение.

ПРИМЕР – Дивиденды, объявленные после отчетной даты

Вопрос к рассмотрению

Налоги на прибыль могут подлежать уплате по более высокой или низкой ставке, если часть или вся прибыль (или нераспределенная прибыль) выплачивается как дивиденды акционерам компании. В такой ситуации руководству компании следует рассчитывать текущие и отложенные налоговые активы и обязательства с использованием ставки налога, применимой к нераспределенной прибыли.

Следует ли руководству применять ставку налога, применимую к распределенной прибыли в отношении той части чистой прибыли, которая соответствует сумме дивидендов, объявленных после отчетной даты?

Условия задачи

В феврале 20X4 года руководство объявило о дивиденде в размере 400, подлежащем выплате 31 марта 20X4 года. В соответствии с требованиями МСФО (IAS) 37 руководство не признало обязательство в отношении дивиденда 31 декабря 20X3 года.

Прибыль до налогообложения составляла 2,000. Ставка налога – 30% для нераспределенной прибыли и 40% - для распределенной прибыли.

Решение

Нет, руководству следует использовать ставку налога, применимую к нераспределенной прибыли.

Признание обязательства о выплате дивидендов является фактором, который обязывает руководство использовать

ставку налога для распределенной прибыли. Соответственно, руководству следует признать расход по текущему налогу на прибыль в размере 600 (2,000 x 30%).

В течение 20X4 года руководство признает обязательство по выплате дивиденда в размере 400. Ему также следует признать дополнительное обязательство по налогу 40 (400 x 10%), как обязательство по текущему налогу, и увеличение расхода по текущему налогу на прибыль за 20X4 год.

Нулевой налог на прибыль от выбытия внеоборотных активов

Вопрос к рассмотрению

Оценка обязательств и активов по отложенному налогу должна отражать налоговые последствия, которые определяются, исходя из способа, которым руководство предполагает возместить актив или погасить обязательство [МСФО (IAS12) R.51].

Как это повлияет на расчет отложенного налога компании, у которой отсутствуют какие-либо налоговые последствия, связанные с получением прибыли от продажи актива?

Условия задачи

Компания приобрела здание 1 января 20X1 года за 3,000,000. Здание будет амортизироваться в течение более 30 лет, и амортизационные расходы не подлежат вычитанию для целей налогообложения. Прибыль от продажи здания не облагается налогом. Компания отражает здание по переоцененной стоимости. По состоянию на 31 декабря 20X1 года здание переоценено в размере 3,200,000. Ставка налога в размере 30% будет применяться к другим видам дохода.

Решение

На 1 января 20X1 года (дату приобретения)

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

Временные разницы по состоянию на 1 января 20X1 года могут быть оценены следующим образом:

| | | | |
|---|-------------|--|---|
| Балансовая стоимость | 3,000,000 | | (первоначальная стоимость приобретения) |
| За вычетом: будущего налогооблагаемого дохода | (3,000,000) | | (будущий оцениваемый доход должен, как минимум, равняться балансовой стоимости) |
| Прибавить: будущие вычитаемые суммы | - | | Амортизационные расходы не подлежат вычету |
| Налоговая база | - | | |
| Балансовая стоимость | 3,000,000 | | |
| Налогооблагаемые временные разницы | 3,000,000 | | |

Налогооблагаемая временная разница существует, но она образовалась при первоначальном признании актива и, соответственно, обязательство по отложенному налогу не признается.

По состоянию на 31 декабря 20X1 года (балансовая стоимость,

возмещенная посредством использования актива)

По состоянию на конец финансового года компания планирует возместить балансовую стоимость здания посредством его использования. Временные разницы, существующие по состоянию на 31 декабря 20X1 года, могут быть оценены следующим образом:

| | | | |
|---|-------------|--|--|
| Балансовая стоимость | 3,200,000 | | (переоцененная сумма) |
| За вычетом: будущего налогооблагаемого дохода | (3,200,000) | | будущий оцениваемый доход должен, как минимум, равняться балансовой стоимости) |
| Прибавить: будущие вычитаемые суммы | - | | Амортизационные расходы не подлежат вычету |
| Налоговая база | - | | |
| Балансовая стоимость | 3,200,000 | | |
| Налогооблагаемые временные разницы | 3,200,000 | | |

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

продажи. Компания заключила обязательное соглашение о продаже здания до окончания финансового года. Временные разницы по состоянию на 31 декабря 20x1 года могут быть оценены следующим образом:

| <u>Налогооблагаемые временные разницы</u> | Ставка налога | Обязательство по отложенному налогу |
|---|---------------|-------------------------------------|
| Первоначальное признание* | - | - |
| | 2,900,000 | (3,000,000-100,000) |
| Переоцененная сумма** | 30% | 90,000 |
| | 3,200,000 | 90,000 |

*: Налогооблагаемые временные разницы образовались в результате первоначального признания, соответственно, обязательство по отложенному налогу не возникает.

** : Налогооблагаемые временные разницы образовались в результате последующего признания возросшей стоимости здания. Последующее увеличение будет возмещено посредством использования здания, которое создает прибыль от основной деятельности, облагаемой по ставке 30%. Следовательно, применяемая ставка налога – 30%, и обязательство по отложенному налогу будет признаваться. Соответствующая учетная запись отражается на счете капитала, так как соответствующая переоценка признана на счете капитала.

По состоянию на 31 декабря 20X1 года (балансовая стоимость возмещена в результате продажи актива)

По состоянию на конец финансового года компания планирует возместить балансовую стоимость здания посредством ее

| | | |
|---|-------------|--|
| Балансовая стоимость | 3,200,000 | (переоцененная сумма) |
| За вычетом: будущего налогооблагаемого дохода | (3,200,000) | будущий оцениваемый доход должен, как минимум, равняться балансовой стоимости) |
| Прибавить: будущие вычитаемые суммы | 3,000,000 | Первоначальная стоимость подлежит вычету при продаже |
| Налоговая база | 3,000,000 | |
| Балансовая стоимость | 3,200,000 | |
| Налогооблагаемые временные разницы | 200,000 | |

| <u>Налогооблагаемые временные разницы</u> | | Ставка налога | Обязательство по отложенному налогу |
|---|---------|--------------------------|--|
| Выручка сверх первоначальной стоимости * | 200,000 | 0% | 0 |

*: Налогооблагаемая временная разница образовалась в результате продажи здания, которое облагается налогом по ставке 0%.

10 Определение движения сальдо по отложенному налогу

Движение активов и обязательств по отложенному налогу следует учитывать:

- либо как расходы по отложенному налогу/кредит в отчете о прибылях и убытках;
- либо в отчете об изменениях в капитале в отношении тех операций, налоговые последствия по которым признаются в отчете об изменениях в капитале.

ПРИМЕР – Изменения налоговых ставок

Возникла временная налогооблагаемая разница в размере \$200 млн. Ставка налога на прибыль составляет 24%.

В следующем периоде было официально объявлено о понижении ставки налога на прибыль до 20%.

Обязательство по отложенному налогу будет уменьшено : \$200 млн. * 20% = \$40 млн.

(Данный пример исходит из допущения, что все отложенные налоги связаны с отчетом о прибылях и убытках).

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|-------------------------------------|--------|----|--------|
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 48млн. |

| | | | |
|---------------------------------------|-----|--------|--|
| Расходы по налогу – отложенные налоги | ОПУ | 48млн. | |
|---------------------------------------|-----|--------|--|

Создание обязательства по отложенному налогу

| | | | |
|-------------------------------------|----|--------|--|
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | 8 млн. | |
|-------------------------------------|----|--------|--|

| | | | |
|---|-----|--|-------|
| Доход по налогу (или уменьшение расходов по налогу) – отложенные налоги | ОПУ | | 8млн. |
|---|-----|--|-------|

Изменение ставки для расчета обязательства по отложенному налогу

Последующее признание

На каждую отчетную дату компания должна пересматривать неучтенные активы по отложенному налогу, с тем чтобы определить, позволяют ли новые условия возместить данный актив.

ПРИМЕР – Непризнанный актив по отложенному налогу

Ваша фирма несет убытки, и у нее образовались налоговые убытки на сумму \$50 млн., которые не были отражены в бухгалтерском балансе, так как никакого улучшения хозяйственной деятельности не ожидалось.

Японская компания заключила договор на использование вашей продукции на своем новом заводе, что позволит вашей фирме снова вести рентабельную деятельность.

Вы принимаете решение, что сможете использовать перенесенные на будущие периоды убытки до того, как истечет срок их действия. Вы признаете эти убытки как актив по отложенному налогу.

Актив по отложенному налогу составит: \$50 млн. * 20% = \$10 млн.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|-------------------------------------|--------|--------|--------|
| Актив по отложенному налогу | ББ | 10млн. | |
| Доход по налогу – отложенные налоги | ОПУ | | 10млн. |

Признание актива по отложенному налогу

Например, компания, которая приобретает другую компанию в случае объединения компаний, могла не отразить актив по отложенному налогу, обусловленный налоговыми убытками.

Впоследствии приобретенная компания может, однако, сформировать достаточную сумму налогооблагаемой прибыли для поглощения этих убытков, что позволит осуществить признание в консолидированной финансовой отчетности.

Аналогичным образом, у приобретенной компании может быть неучтенный актив по отложенному налогу, обусловленный налоговыми убытками. После приобретения эти убытки могут быть покрыты будущей налогооблагаемой прибылью, сгенерированной группой.

(Данный сценарий исходит из допущения, что налоговые убытки не аннулируются в результате изменения собственника приобретенной компании).

Последующая оценка

После признания балансовая стоимость активов и обязательств по отложенному налогу изменяется вследствие возникновения и сокращения временных разниц в последующих периодах.

Балансовая стоимость актива по отложенному налогу должна пересматриваться на каждую отчетную дату на предмет:

- i) изменения налоговых ставок;
- ii) изменения предполагаемого способа возмещения актива;
- iii) изменения будущей прибыли.

ПРИМЕР – Изменение будущей прибыли

Ваша фирма несет убытки, и у нее образовались налоговые убытки в размере \$50 млн., которые не были отражены в бухгалтерском балансе, так как улучшения результатов хозяйственной деятельности не ожидалось.

Японская компания заключила договоры на использование вашей продукции на своем новом заводе, что позволит вашей фирме восстановить рентабельную деятельность.

Вы принимаете решение о том, что сможете использовать перенесенные на будущие периоды убытки до того, как истечет срок их действия. Вы признаете их как актив по отложенному налогу, который составит: $\$50 \text{ млн.} * 20\% = \10 млн.

В следующем году увеличившиеся затраты указывают на то, что против налогооблагаемой прибыли могут быть зачтены только \$10 млн. из \$50 млн. перенесенного на будущее убытка. Вы уменьшаете актив по отложенному налогу на: $\$40 * 20\% = \8 млн.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|--------|--------|
| Актив по отложенному налогу | ББ | 10млн. | |
| Доход по налогу – отложенный налог | ОПУ | | 10млн. |
| Создание актива по отложенному налогу | | | |
| Расходы по налогу – отложенный налог | ОПУ | 8млн. | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 8млн. |
| Уменьшение актива по отложенному налогу в результате изменения будущей прибыли | | | |

11 Представление**Изменение налогового статуса компании или его акционера**

Изменение налогового статуса компании или его акционера (материнской компании) может оказать немедленное воздействие на обязательства и активы по текущему налогу компании и изменить его активы или обязательства по отложенному налогу.

ПРИМЕРЫ – Изменение налогового статуса

1. Ваш головной офис передислоцируется в другую страну, и принимаются правила новой налоговой системы.
2. Меняется организационно-правовая форма вашей фирмы: из акционерного общества она преобразуется в общество с ограниченной ответственностью, что требует от нее выполнения налоговых правил, регламентирующих деятельность общества с ограниченной ответственностью.
3. Вашу фирму приобретает другая фирма. Налоговые органы аннулируют все перенесенные на будущие периоды налоговые убытки из-за изменения собственника.

Налоговые последствия изменений налогового статуса следует включить в расходы по уплате налогов, за исключением случаев, когда соответствующая операция учитывалась в отчете об изменениях капитала.

Налоговые активы и обязательства

Активы и обязательства по текущему и отложенному налогам в бухгалтерском балансе представляются отдельно. Активы и обязательства по отложенному налогу следует классифицировать как внеоборотные.

Зачет (взаимозачет актива и обязательства)

Взаимозачет активов и обязательств по текущему налогу выполняется только в тех случаях, когда:

- компания имеет юридическое право на проведение взаимозачета;
- намеревается провести окончательный взаимозачет; либо
- ликвидировать актив и обязательство одновременно.

Юридическое право возникает только тогда, когда один и тот же налоговый орган определяет налоги и признает окончательный взаимозачет.

ПРИМЕР – Зачет

Ваша фирма имеет перенесенные на будущие периоды налоговые убытки в размере \$15 млн., которые учитываются как оборотный актив. Они возникли в результате хозяйственной деятельности в прошлом году.

В текущем году была получена прибыль и начислены налоги. Возникло текущее обязательство. В том случае, если налоговые органы согласятся, что убыток прошлого года может использоваться для уменьшения возникшего обязательства по налогу, можно выполнить соответствующий зачет.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|---------------|-----------|-----------|
| Налоговый убыток – оборотный актив | ББ | 15млн. | |
| Доход (экономия) по налогу | ОПУ | | 15млн. |
| Учет налогового убытка предыдущего года | | | |
| Расходы по налогу | ОПУ | 40 млн. | |
| Обязательство по налогу | ББ | | 40 млн. |
| Начисление налога за текущий год | | | |
| Обязательство по налогу | ББ | 15 млн. | |
| Налоговый убыток - оборотный актив | ББ | | 15 млн. |
| Зачет перенесенного на будущие периоды налогового убытка против текущего обязательства | | | |

ПРИМЕР – раскрытие информации в соответствии с МСФО (IAS) 12 -

На конец года компания «С», составляющая отчетность согласно МСФО, имела показатели основных средств, балансовой стоимости, налоговой базы и временных разниц, приведенных в таблице 1. Временные разницы образовались в результате вычета активов для целей налогообложения способом, отличным от амортизации, признанной для целей бухгалтерского учета.

При эффективной ставке налога 30% основные средства по позиции обязательства по отложенному налогу (имущество и офисное оборудование) обусловили возникновение обязательства по отложенному налогу в размере £9, а активы по позиции актива по отложенному налогу привели к образованию актива по отложенному налогу в размере £4.50.

Компания вправе использовать актив по отложенному налогу для зачета обязательств по отложенному налогу, соответственно, в бухгалтерском балансе компания раскрывает информацию о чистой позиции по обязательству по отложенному налогу в размере £4,50.

МСФО (IAS) 12 требует раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности по каждому виду временной разницы. Сумма активов и обязательств по отложенному налогу признавалась в бухгалтерском балансе за каждый представленный отчетный период. Означает ли это, что информация, раскрываемая в примечаниях к финансовой отчетности, должна показывать валовую позицию (т.е. актив по отложенному налогу в размере £4,50 и обязательство по отложенному налогу в размере £9)?

Нет. Как представляется, МСФО (IAS) 12 не требует отражения валового показателя, так как отложенный налог в вышеприведенной таблице относится к одному и тому же виду временной разницы: т.е., разнице между амортизацией для

целей налогообложения и бухгалтерского учета.

Компания вправе провести зачет актива и обязательства по отложенному налогу (т.е. представить чистую позицию в бухгалтерском балансе), соответственно, сумма этой чистой позиции, связанной с разницей между балансовой стоимостью и налоговой базой основных средств (т.е. £4,50) должна раскрываться как компонент общей признанной суммы обязательства по отложенному налогу.

Таблица 1

| Актив (обязательство) по отложенному налогу (£) | Временная разница (ставка 30%) (£) | ставка |
|---|------------------------------------|--------|
| 20 | -6 | |
| -15 | 4,5 | |
| 10 | -3 | |

В консолидированной финансовой отчетности взаимозачет налоговых активов одного члена группы и налогового обязательства другого члена может быть выполнен, если существует право на такой взаимозачет и если группа намеревается провести окончательный взаимозачет или одновременно ликвидировать актив и обязательство.

При взаимозачете активов и обязательств по отложенному налогу действуют аналогичные правила. В консолидированной финансовой отчетности активы и обязательства, относящиеся к различным налоговым юрисдикциям, взаимозачету не подлежат.

Возможности группы в области планирования налогов обычно не являются основанием для взаимозачета за исключением

случаев, когда эти возможности связаны с налогами на прибыль, взимаемыми одним и тем же налоговым органом с различных членов группы, и компания намеревается ликвидировать активы и обязательства на основе окончательного взаимозачета или одновременно.

Расходы по налогу

Расходы (доходы) по налогу, связанные с прибылью от обычной деятельности, следует представлять в составе отчета о прибылях и убытках. Информация об основных компонентах расходов (доходов) по налогу подлежит раскрытию (см. ниже раздел, посвященный раскрытию информации).

12 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ – ПОДРОБНОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПРАВИЛ

Активы, учитываемые по справедливой стоимости

Стандартами допускается отражать в отчетности определенные активы по справедливой или переоцененной стоимости (например, МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 38, МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 40).

В некоторых странах переоценка актива по справедливой стоимости влияет на налогооблагаемую прибыль за текущий период. В результате налоговая база данного актива корректируется, и временная разница не возникает.

ПРИМЕР – Переоценка актива, который облагается налогами

Ваша группа намеревается переоценить показатели бухгалтерского баланса до его включения в официальный листинг. У дочерней компании в результате переоценки образуются текущие расходы по налогу.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|-------------------|--------|---------|---------|
| Основные средства | ББ | 200млн. | |
| Резерв переоценки | ББ | | 200млн. |

Учет переоценки основных средств

| | | | |
|---------------------------------------|----|---------|---------|
| Расходы по налогу – резерв переоценки | ББ | 40 млн. | |
| Обязательство по текущему налогу | ББ | | 40 млн. |

Учет начисленных текущих налогов в капитале

В других странах переоценка актива **не** влияет на налогооблагаемую прибыль за отчетный период, поэтому налоговая база данного актива **не** корректируется. Такая переоценка требует начисления отложенного налога.

В будущем списание балансовой стоимости переоцененного объекта будет отличаться от величины вычета в расчете налогооблагаемой прибыли.

Разница между балансовой стоимостью переоцененного актива и его налоговой базой представляет собой временную разницу и образует обязательство или актив по отложенному налогу.

ПРИМЕР – Переоценка актива, подпадающего под требования МСФО (IAS) 16, не облагаемая текущим налогом.

Ваша группа намеревается провести переоценку показателей бухгалтерского баланса до включения в официальный листинг. У дочерней компании в результате переоценки текущие налоги не возникают.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|-------------------|--------|---------|---------|
| Основные средства | ББ | 300млн. | |
| Резерв переоценки | ББ | | 300млн. |

Учет переоценки основных средств

| | | | |
|---------------------------------------|----|---------|---------|
| Резерв переоценки – расходы по налогу | ББ | 60 млн. | |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 60 млн. |

Начисление текущего налога с отнесением расходов на счет капитала

Это верно даже в том случае, если:

- (1) компания не планирует выбытия актива. Переоцененная балансовая стоимость данного актива будет возмещена посредством его использования (например, амортизации). Это повлечет образование налогооблагаемой прибыли, превышающей расходы на амортизацию, которые можно будет вычесть для целей налогообложения в будущих периодах;
- (2) налог на прибыль от выбытия внеоборотных активов является отложенным, если средства, полученные в результате выбытия данного актива, реинвестируются в аналогичные активы. В таких случаях налогами облагаются продажи (или использование) этих аналогичных активов.

ПРИМЕР – Возникновение отложенного налога в результате переоценки земли**Вопрос к рассмотрению**

Обязательство по отложенному налогу должно оцениваться по ставкам налога, которые, как предполагается, будут применяться к периоду, в котором обязательство будет погашено [МСФО (IAS) 12R.47].

Какую ставку налога следует использовать руководству для расчета обязательства по отложенному налогу в отношении переоцененной стоимости земли?

Условия задачи

Компания «А» осуществляет свою хозяйственную деятельность в стране «Ф». Руководство провело переоценку

стоимости земельного участка, на котором расположен завод компании, и признало прирост стоимости в результате переоценки на счете капитала [МСФО (IAS) 16R.39].

Ставка налога, применяемая к прибыли с продаж основных средств в стране «Ф», составляет 30%, а ставка налога, применяемая к налогооблагаемой прибыли, полученной в результате использования актива, - 40%.

Решение

Для определения отложенного налога, связанного с недвижимостью, руководству следует использовать ставку налога, применяемую к прибыли с продажи земли, т.е. 30%,

Разница между переоцененной суммой земельного участка и его налоговой базой представляет собой временную разницу и обуславливает возникновение обязательства по отложенному налогу [МСФО (IAS) 12R.20]. Соответствующее начисление отложенного налога следует признать на счете капитала, так как прирост стоимости в результате переоценки признан на счете капитала.

Земля – это актив, не подлежащий амортизации. Соответствующее обязательство по отложенному налогу, возникающее в результате переоценки, определяется, исходя из налоговых последствий при возмещении балансовой стоимости земельного участка посредством продажи [SIC-21.5]. Это обусловлено тем, что переоцененная стоимость земельного участка не возмещается посредством начисления сумм, например, амортизации.

ПРИМЕР – Конвертируемый долг

Вопрос к рассмотрению

Налоговая база долгового компонента комбинированного инструмента при первоначальном признании может равняться первоначальной балансовой стоимости суммы долгового и долевого компонентов. Соответствующая налогооблагаемая временная разница возникает в результате первоначального признания долевого компонента отдельно от долгового компонента.

Как руководству следует рассчитать обязательство по отложенному налогу в отношении налогооблагаемой временной разницы, возникающей в результате первоначального признания комбинированного инструмента?

Условия задачи

Компания выпускает конвертируемую облигацию 1 января 20X3 года, срок погашения которой наступает 31 декабря 20X7 года. Держатели облигации вправе в любое время конвертировать инструмент в фиксированное количество обыкновенных акций компании. Процентная ставка по облигации составляет 5%, и проценты выплачиваются ежегодно. Рыночная процентная ставка – 7%.

Руководство рассчитывает первоначальную сумму долгового и долевого компонентов путем дисконтирования будущих денежных потоков, связанных с долговым элементом, используя ставку 7%.

Руководство определяет величину компонентов следующим образом:

| | |
|----------------------------|-------|
| Долговой компонент | 1,836 |
| Долевой компонент | 164 |
| | |
| Итого: стоимость облигации | 2,000 |

Руководство признает процентные расходы для целей бухгалтерского учета, исходя из показателя 1,836, при рыночной процентной ставке 7%. Соответственно, начисленные проценты для целей бухгалтерского учета будут выше, чем денежные средства, выплаченные как проценты по облигации.

По процентам, выплаченным денежными средствами, будет предоставлен налоговый вычет. Разница между процентными расходами для целей бухгалтерского учета и суммой процентов в денежной форме не подлежит вычету для целей налогообложения. Компания должна уплатить налог с прибыли по ставке 40%.

Решение

Руководству следует рассчитать обязательство по отложенному налогу как разницу между балансовой стоимостью долгового элемента и налоговой базой облигации.

| | |
|---|-------|
| Балансовая стоимость долгового компонента | 1,836 |
| Налоговая база долгового компонента | 2,000 |
| Временная разница | 164 |
| Обязательство по отложенному налогу (164 x 40%) | 66 |

Соответствующая учетная запись по обязательству по отложенному налогу относится к долевым инструментам. Следовательно, долевым элементом будет отражен в размере 98 (164-66). Однако влияние последующих изменений балансовой стоимости долгового компонента будет отражено как расходы по отложенному налогу в отчете о прибылях и убытках.

В нижеприведенной таблице представлены обобщенные показатели, характеризующие влияние отложенного налога в период до срока погашения:

| | 1/1/X3 | 31/12/X3 | 31/12/X4 | 31/12/X5 | 31/12/X6 | 31/12/X7 |
|---|--------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Балансовая стоимость долгового компонента | 1,836 | 1,865 | 1,895 | 1,928 | 1,963 | 2,000 |

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

| | | | | | | |
|---|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Налоговая база долгового компонента | 2,000 | 2,000 | 2,000 | 2,000 | 2,000 | 2,000 |
| Налогооблагаема я временная разница | 164 | 135 | 105 | 72 | 37 | - |
| Обязательство по отложенному налогу | 66 | 54 | 42 | 29 | 15 | - |
| Расходы по отложенному налогу | - | 12 | 12 | 13 | 14 | 15 |

Расходы по отложенному налогу соответствуют разнице между бухгалтерскими процентными расходами и расходами по уплате процентов по облигации денежными средствами. Соответствующие показатели приведены в таблице ниже:

| | 31/12/X3 | 31/12/X4 |
|--------------------------|----------|----------|
| Номинальный процент (5%) | 100 | 100 |

| | | |
|----------------------------------|-----|-----|
| Рыночная процентная ставка (7%) | 129 | 131 |
| Разница | 29 | 31 |
| Налог на прибыль с разницы (40%) | 12 | 12 |

Статьи, относимые на счет капитала

Текущий или отложенный налог следует относить на счет капитала, если налог связан со статьей, изменение балансовой стоимости которой относилось на счет капитала в текущем или другом отчетном периоде (см. приведенные выше примеры по переоценке).

В соответствии с требованиями или разрешением стандартов, движение по некоторым статьям относится прямо на счет капитала. Например:

- (1) изменение балансовой стоимости основных средств в результате переоценки в соответствии с МСФО (IAS) 16;
- (2) корректировка входящего остатка нераспределенной прибыли при ретроспективной корректировке в связи с изменением учетной политики или в результате исправления ошибки. МСФО (IAS) 8 строго ограничивает возможности таких корректировок;
- (3) возникновение курсовой разницы в результате пересчета показателей финансовой отчетности зарубежной компании при консолидации;
- (4) возникновение долевого компонента при первоначальном признании комбинированного финансового инструмента (см. МСФО (IAS) 39).

Иногда определить величину текущих и отложенных налогов, которые связаны со статьями, отнесенными на счет капитала, оказывается сложно. Это имеет место, например, в тех случаях, когда:

- (1) действуют прогрессивные ставки налога на прибыль и невозможно определить ставку, по которой облагается конкретный компонент налогооблагаемой прибыли (налогового убытка);
- (2) изменения налоговых ставок или правил налогообложения влияют на актив или обязательство по отложенному налогу, связанному со статьей, которая ранее была отнесена на счет капитала; либо
- (3) компания определяет, что актив по отложенному налогу следует учесть или что его более не следует учитывать в полном объеме, и такой актив по отложенному налогу связан со статьей, которая ранее была отнесена на счет капитала.

В подобных случаях текущие и отложенные налоги определяются исходя из разумного пропорционального распределения текущих и отложенных налогов на основе правил, предусмотренных в соответствующей налоговой юрисдикции, или другим способом, который позволяет обеспечить более адекватное распределение в сложившихся обстоятельствах.

В соответствии с МСФО (IAS) 16 компания вправе в каждый отчетный период переносить со счета резерва переоценки на счет нераспределенной прибыли сумму, эквивалентную разнице между амортизацией переоцененного актива и амортизацией, определяемой исходя из первоначальной стоимости данного актива (см. учебное пособие по МСФО (IAS) 16).

Переносимая сумма должна быть откорректирована на все соответствующие отложенные налоги.

Аналогичное правило действует и при перенесении суммы резерва по переоценке в нераспределенную прибыль в связи с выбытием объекта основных средств.

Если актив переоценивается для целей налогообложения и эта переоценка соотносится с бухгалтерской переоценкой за прошлый или будущий период, то налоговые последствия как переоценки актива, так и корректировки налоговой базы относятся на счет капитала в тех периодах, когда они имели место.

Однако если переоценка для целей налогообложения не связана с бухгалтерской переоценкой, то любые налоговые последствия корректировки налоговой базы включаются в отчет о прибылях и убытках.

Текущий и отложенный налоги, возникающие в результате выплат, основанных на акциях

Компания может получить налоговую льготу (налоговый вычет), относящуюся к вознаграждению, выплачиваемому акциями или другими долевыми инструментами компании. Сумма налоговой льготы (вычета) может отличаться от соответствующих общих расходов на выплату вознаграждения, и может возникнуть в более позднем отчетном периоде.

Например, компания может признать расходы по выплате заработной платы в виде выплат, основанных на акциях, в соответствии с МСФО (IFRS 2) «Выплаты, основанные на акциях» и не получить налоговой льготы до исполнения опционов по акциям, и налоговая льгота основывается на цене акции компании на дату исполнения опциона.

Разница между налоговой базой услуг, полученных от

служащих, (сумма налогообложения, которые налоговые органы разрешат вычесть в будущие периоды) и балансовой стоимостью, равной нулю, представляет собой вычитаемую временную разницу, которая приводит к образованию актива по отложенному налогу.

Если сумма налоговой льготы (налогового вычета) в отношении будущих периодов неизвестна в конце периода, она должна быть оценена на основе имеющейся информации в конце периода.

Например, если сумма налогового вычета в будущих периодах зависит от цена за акцию компании на дату в будущем, оценка вычитаемой временной разницы должна основываться на цене акции компании на конец периода.

Переоценка при применении МСФО 16 + МСФО 40

Если требования или обязательства по отложенным налоговым платежам при переоценке недоамортизированных активов включены в расчеты с применением МСФО 16 или МСФО 40, суммы отложенных налогов должны отражаться как налоговые последствия от восстановления балансовой стоимости этих активов при их реализации, независимо от порядка определения балансовой стоимости актива.

Соответственно, если налоговое законодательство устанавливает различные налоговые ставки по сумме, полученной из продажи актива и от его использования, при определении размера требований или обязательств по отложенным налогам по недоамортизированным активам применяется налоговая ставка как от продажи этого актива.

Это допущение может быть опровергнуто при применении МСФО 40.

Прочий Совокупный Доход

Отсроченные налоговые платежи при переоценке активов, относящиеся к Прочим Доходам, включаются в тот финансовый отчет, в котором отражена эта переоценка.

13 Раскрытие информации

(См. также «Иллюстративную консолидированную финансовую отчетность корпораций за 2007 год» и «Иллюстративную консолидированную финансовую отчетность банков за 2006 год», опубликованную компанией «ПрайсвотерхаусКуперс» на его веб-сайте. В ней приведены примечания, иллюстрирующие раскрытие некоторых видов информации, перечисленных в данном учебном пособии).

Информацию по основным компонентам расходов (доходов) по налогу следует раскрывать отдельно.

В состав компонентов расходов (доходов) по налогу могут входить:

- (1) расходы (доходы) по текущему налогу;
- (2) любые корректировки текущих налогов за предыдущие периоды, учтенные в отчетном периоде;
- (3) расходы (доходы) по отложенному налогу, связанные с возникновением, приростом или сокращением временной разницы;
- (4) расходы (доходы) по отложенному налогу, связанные с изменениями ставок налогов или

введением новых налогов;

- (5) уменьшение расходов по текущему налогу за счет ранее неучтенного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы за прошлый период;
- (6) уменьшение расходов по отложенному налогу за счет ранее неучтенного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы за прошлый период;
- (7) расходы по отложенному налогу, возникающие в результате списания или восстановления стоимости ранее списанного актива по отложенному налогу; и
- (8) расходы (доходы) по отложенному налогу, связанные с корректировкой чистой прибыли отчетного периода в связи с изменением учетной политики или исправлением ошибок.

Выверка группы между расходами по налогу и бухгалтерской прибылью при наличии нескольких дочерних компаний, облагаемых налогом по различным ставкам

Вопрос к рассмотрению

Руководству следует дать разъяснения о взаимосвязи между расходами по налогу и бухгалтерской прибылью, представив выверку цифровых показателей или между расходами по налогу и бухгалтерской прибылью, или между средней эффективной ставкой налога и применяемой ставкой налога.

Как руководству следует представить такую выверку в финансовой отчетности группы, при наличии нескольких дочерних компаний, облагаемых налогом по различным ставкам?

Условия задачи

Компания «Л» зарегистрирована в Люксембурге в форме холдинга, непосредственно не осуществляющего хозяйственную деятельность. «Л» имеет дочерние компании в Италии, Финляндии и Бразилии. Нижеприведенная таблица содержит информацию по каждому члену группы: законодательно установленные ставки налога (в стране регистрации холдинга) и прибыль до налогообложения

| Страна | Законодательно установленная ставка налога (А) | Прибыль до налогообложения (В) | Налог по законодательно установленной ставке (АхВ) | Налог - разница между люксембургской ставкой и законодательно установленной ставкой (А-25%)х(В) | Начисленный налог в консолидированной финансовой отчетности |
|---------------|---|---------------------------------------|---|--|--|
| Люксембург | 25% | 20 | 5 | - | |
| Италия | 37% | 700 | 259 | 84 | |
| Финляндия | 29% | 400 | 116 | 16 | |

<http://www.finotchet.ru/standard.html?id=8#tab3>

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

| | | | | | |
|----------|-----|-------|-----|-----|-----|
| Бразилия | 33% | 500 | 165 | 40 | |
| Итого | | 1,620 | 545 | 140 | 520 |

Руководство предпочло бы представить выверку денежных сумм, а не выверку ставок налога.

Решение

Руководство вправе выбрать, представить ли выверку начисленного налога и ставки налога материнской компании «Л», или обобщенные результаты отдельных выверок по каждой стране. Ниже приведены расчеты по двум альтернативным методам:

Выверка расходов по налогу

| | Ставка налога для материнской компании | Средняя ставка налога |
|---|--|-----------------------|
| Прибыль до налогообложения | 1,620 | 1,620 |
| Налог по ставке страны регистрации - 25% | 405 | |
| Налог, рассчитанный по ставкам, применимым к прибыли, в соответствующих странах | | 545 |
| Налог на прибыль, не облагаемый налогом | (50) | (50) |
| Расходы, не подлежащие вычету для целей налогообложения | 25 | 25 |

Влияние различных ставок налога в странах, где осуществляет 140 хозяйственную деятельность группа

| | | |
|-------------------|-----|-----|
| Начисление налога | 520 | 520 |
|-------------------|-----|-----|

При выборе способа представления выверки руководству следует учесть, какая информация является наиболее значимой для пользователей финансовой отчетности.

Информацию о нижеприведенных позициях также следует раскрывать отдельно:

- (1) совокупное значение текущих и отложенных налогов, связанных со статьями, изменение значения которых относится непосредственно на счет капитала;
- (2) объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью в виде одного из (или двух) следующих вариантов:
 - (i) числовая сверка расхода (дохода) по налогу с бухгалтерской прибылью, умноженной на действующую(ие) ставку(и) налога, а также представление информации о способе расчета действующей(их) ставки(ок) налога; либо
 - (ii) числовая сверка средней эффективной ставки налога и действующей налоговой ставки, а также представление информации о способе расчета действующей налоговой ставки;
- (3) объяснение изменений действующей(их) ставки(ок) налога в сравнении с показателями за предшествующий отчетный период;
- (4) значение (и дата окончания срока действия при наличии таковой) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов, для которых актив по отложенному налогу не признавался в бухгалтерском балансе;
- (5) совокупное значение временных разниц, связанных с

инвестициями в дочерние компании, филиалы, ассоциированные компании и совместные предприятия, для которых обязательства по отложенному налогу не признавались;

- (6) по каждому виду временной разницы и по каждому виду неиспользованных налоговых убытков и кредитов:
 - (i) активы и обязательства по отложенному налогу, отраженные в бухгалтерском балансе за каждый представленный период;
 - (ii) расход (доход) по отложенному налогу, отраженный в отчете о прибылях и убытках, если он не был капитализирован (включен в оценку статьи бухгалтерского баланса);
- (7) в отношении прекращенной деятельности – расходы по налогу, связанные с:
 - (i) прибылью (или убытком) от прекращения деятельности;
 - (ii) прибылью (или убытком) от обычной прекращенной деятельности за отчетный период с приведением соответствующих показателей за каждый представленный период;
- (8) последствия налогообложения дивидендов, которые были предложены или объявлены до утверждения финансовой отчетности, но не были отражены как обязательство.

Компании следует раскрывать сумму актива по отложенному налогу, а также обоснования его признания в тех случаях, когда:

- (1) компания потерпела убытки в текущем либо в предшествующем периоде в рамках налоговой юрисдикции, к которой относится актив по отложенному налогу; и
- (2) использование актива по отложенному налогу зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль от погашения существующей налогооблагаемой временной разницы.

В таких обстоятельствах компании следует раскрыть информацию о характере потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов ее акционерам.

Помимо этого, компании следует раскрывать информацию о величине потенциальных налоговых последствий, которую возможно определить, а также о каких-либо иных потенциальных налоговых последствиях, размер которых не поддается определению.

Раскрытие такой информации позволит пользователям понять, является ли взаимосвязь расходов (доходов) по налогу и бухгалтерской прибыли необычной, а также понять причины, которые могут повлиять на эту взаимосвязь в будущем.

Взаимосвязь расходов (доходов) по налогу и бухгалтерской прибыли может находиться под влиянием таких факторов, как:

- выручка, которая не облагается налогами;
- расходы, которые не подлежат вычитанию при определении налогооблагаемой прибыли;
- налоговые убытки;

- применение зарубежных ставок налогов.

При объяснении взаимосвязи расходов (доходов) по налогу и бухгалтерской прибыли компания использует такую ставку налога, которая является наиболее значимой для пользователей.

Обычно наиболее значимой ставкой является национальная ставка, по которой прибыль компании облагается налогом.

Для компании, деятельность которой осуществляется в нескольких странах, возможно, целесообразно агрегировать отдельные сверки расходов по налогу и бухгалтерских прибылей, составленные с применением национальных ставок в рамках каждой отдельной налоговой юрисдикции.

Средняя эффективная ставка налога определяется путем деления расходов (доходов) по налогу на величину бухгалтерской прибыли.

Нередко рассчитать величину неотраженных обязательств по отложенному налогу в связи с инвестициями в дочерние компании, филиалы, ассоциированные компании и совместные предприятия практически невозможно.

МСФО (IAS) 12 требует от компании в таких случаях раскрывать информацию о совокупном значении соответствующей временной разницы.

Компания может также раскрыть сведения о неотраженных обязательствах по отложенному налогу, так как для пользователей эта информация может оказаться полезной.

Компания раскрывает информацию о важных характеристиках систем налогообложения прибыли, а также

о факторах, определяющих величину потенциальных последствий (по отношению к компании) налогообложения дивидендов (при наличии таковых).

В некоторых случаях расчет налоговых последствий выплаты дивидендов акционерам практически неосуществим. Например, когда компания имеет значительное число зарубежных дочерних компаний.

Однако, даже при таких обстоятельствах, некоторая часть общей величины может быть определена достаточно легко. Например, в консолидированной группе материнская и некоторые дочерние компании могли начислить налоги по более высокой ставке на нераспределенную прибыль, зная о величине возмещения при выплате будущих дивидендов из консолидированной нераспределенной прибыли. В данном случае следует раскрыть информацию о возмещаемой сумме.

Компании также следует раскрывать информацию о невозможности определения дополнительных налоговых последствий (если это имеет место).

В индивидуальной финансовой отчетности материнской компании раскрывается информация о налоговых последствиях, связанных с нераспределенной прибылью материнской компании (при наличии таковых).

Компания, которая обязана раскрывать такую информацию, возможно, также должна будет раскрыть сведения о временных разнице, связанных с инвестициями в дочерние компании, филиалы, ассоциированные компании или в совместные предприятия.

Например, от компании может потребоваться раскрытие

информации о совокупном значении временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, в отношении которых обязательства по отложенному налогу не признавались.

Если рассчитать величину непризнанных обязательств по отложенному налогу оказалось невозможно, то нельзя определить налоговые последствия, связанные с дивидендами от таких дочерних компаний.

Компания раскрывает информацию обо всех связанных с налогами условных обязательствах и условных активах (см. МСФО (IAS) 37). Условные обязательства и условные активы могут возникнуть в результате неразрешенных споров с налоговыми органами.

Аналогичным образом, если изменения ставки налога или налогового законодательства утверждаются или объявляются после отчетной даты, то компания раскрывает информацию обо всех значительных воздействиях этих изменений на ее активы и обязательства по текущему и отложенному налогам.

Курсовая разница по обязательствам или активам по отложенным налогам

Курсовая разница по активам и обязательствам по зарубежным отложенным налогам может включаться в сумму расходов (доходов) по отложенному налогу.

Более традиционное представление предусматривало бы включение курсовой разницы по отложенным налогам в сумму прибыли и убытка по курсовой разнице (см. МСФО (IAS) 21).

Активы и обязательства по отложенным налогам, выраженные в иностранной валюте, являются немонетарными статьями, пересчитываемыми по курсу на отчетную дату, которая является датой их оценки (см. МСФО (IAS) 21).

14 Вопросы для самоконтроля (множественный выбор)

1. МСФО (IAS) 12 устанавливает порядок бухгалтерского учета налогов на прибыль и налоговых последствий в отношении:

- (i) Операций текущего отчетного периода, которые отражены в финансовой отчетности компании.
- (ii) Будущего списания с баланса активов и обязательств в связи с их возмещением/погашением, которые отражены в бухгалтерском балансе компании.
- (iii) Возможностей налогового планирования.

- 1. (i)
- 2. (i)-(ii).
- 3. (i)-(iii)

2. Если списание балансовой стоимости приведет в будущем к увеличению или уменьшению налогов, то МСФО (IAS) 12 в целом требует от компании отразить:

- 1. Обязательство по отложенному налогу (или актив по отложенному налогу).
- 2. Резерв.
- 3. Условное обязательство.

3. Активы по отложенному налогу представляют будущее сокращение налога в отношении:

- (i) Вычитаемых временных разниц.
- (ii) Неиспользованных налоговых убытков.
- (iii) Неиспользованных налоговых кредитов.
- (iv) Налогооблагаемых временных разниц.

- 1. (i)
- 2. (i)-(ii).
- 3. (i)-(iii)
- 4. (i)-(iv)

4. Отложенные налоги связаны с:

- (i) Вычитаемыми временными разницами.
- (ii) Неиспользованными налоговыми убытками.
- (iii) Неиспользованными налоговыми кредитами.
- (iv) Налогооблагаемыми временными разницами.
- (v) Постоянными разницами.

- 1. (i).
- 2. (i)-(ii).
- 3. (i)-(iii).
- 4. (i)-(iv).
- 5. (i)-(v).

5. Отложенные налоги

1. Погашаются (компенсируются) с течением времени.
2. Могут погашаться (компенсироваться) с течением времени.
3. Не погашаются (компенсируются).

6. Использование отложенных налогов:

1. Изменяет даты уплаты налогов.
2. Может изменить даты уплаты налогов.
3. Не изменяет даты уплаты никаких налогов.

7. Если уже уплаченные налоги превышают налоги, которые подлежали уплате за отчетный период, то данное превышение будет учитываться как:

1. Отложенный налог.
2. Постоянная разница.
3. Актив.

8. Если выручка облагается налогом в том периоде, когда она была получена, то налоговая база равна:

1. Нулю.
2. Нулю только в том случае, если выручка признается в том же самом периоде.
3. Нулю только в том случае, если выручка признается в следующем периоде.
4. Полученной сумме.

9. Затраты на научные исследования и разработки могут быть отнесены на расход текущего периода, но являются вычитаемыми для целей налогообложения в последующие периоды. Налоговая база равна:

1. Нулю.
2. Сумме, которая может вычитаться в будущих периодах.
3. Сумме, отнесенной на расход.

10. Временная разница возникает, когда:

1. Балансовая стоимость актива или обязательства отличается от его налоговой базы.
2. Применяется отложенный налог.
3. Отложенный налог отличается от текущего налога.

11. Вычитаемая временная разница образует:

1. Обязательство по отложенному налогу.
2. Актив по отложенному налогу.
3. (1) либо (2).

12. Налогооблагаемая временная разница приводит к формированию:

1. Отложенного налогового обязательства.
2. Отложенного налогового актива.
3. (1) либо (2).

13. Налогооблагаемая временная разница возникает, когда налог начисляется в периоде:

1. До отчетного периода, в котором компенсационные выплаты из дохода отражаются в финансовой отчетности.
2. После отчетного периода, в котором компенсационные выплаты из дохода отражаются в финансовой отчетности.
3. (1) либо (2).

14. Вычитаемая временная разница появляется, когда налог начисляется в периоде:

1. До отчетного периода, в котором компенсационные выплаты из дохода отражаются в финансовой отчетности.
2. После отчетного периода, в котором компенсационные выплаты из дохода отражаются в финансовой отчетности.
3. (1) либо (2).

15. Разница, возникающая в результате корректировки по справедливой стоимости, отражается:

1. Так же, как и прочие налогооблагаемые и вычитаемые разницы.
2. В зависимости от того, возникает ли она в момент приобретения или иным образом.
3. Отдельно в отношении отложенных налогов.

16. Не всегда временная разница приводит к признанию отложенного актива или обязательства.

Исключения составляют:

- (i) Гудвилл
- (ii) Первоначальное признание определенных активов и обязательств.
- (iii) Определенные инвестиции.

(iv) Переоценка основных средств.

1. (i).
2. (i)-(ii).
3. (i)-(iii).
4. (i)-(iv).

17. Реализация отложенных налоговых активов зависит от:

1. Возможности получения бухгалтерской прибыли в будущем.
2. Возможности получения налогооблагаемой прибыли в будущем.
3. Отсутствия повышения ставки налога на прибыль.

18. Когда различные ставки налогов применяются к различным видам и суммам налогооблагаемой прибыли:

1. Используется средняя ставка.
2. Отложенные налоги не начисляются.
3. Расчет делается по каждой статье.

19. Компания должна анализировать непризнанные активы по отложенным налогам с целью определения возможности восстановления актива:

1. Каждые 3 года.
2. Каждые 5 лет.
3. На каждую отчетную дату.

20. Балансовая стоимость актива по отложенному налогу должна пересматриваться на предмет:

(i) Изменений налоговых ставок.

(ii) Изменений ожидаемого способа возмещения актива.

(iii) Изменений будущей прибыли.

1. (i).
2. (i)-(ii).
3. (i)-(iii).

21. Разница между балансовой стоимостью переоцененного актива и его налоговой базой представляет собой:

1. Временную разницу.
2. Постоянную разницу.
3. (1) либо (2).

22. Стандартами требуется или допускается, чтобы определенные статьи напрямую относились на счет капитала. Примеры таких статей приведены ниже:

- (i) изменение балансовой стоимости в результате переоценки основных средств;
- (ii) корректировка входящего остатка нераспределенной прибыли при ретроспективной корректировке в связи с изменением учетной политики или в результате исправления ошибки. МСФО (IAS) 8 серьезно ограничивает возможности применения в таких случаях;
- (iii) курсовая разница, возникающая в результате пересчета показателей финансовой отчетности

зарубежной компании;

(iv) суммы, возникающие при первоначальном признании долевого компонента комбинированного финансового инструмента.

1. (i).
2. (i)-(ii).
3. (i)-(iii).
4. (i)-(iv).

15 Ответы на вопросы

| Вопрос | Ответ |
|--------|-------|
| 1. | 2 |
| 2. | 1 |
| 3. | 3 |
| 4. | 4 |
| 5. | 1 |
| 6. | 3 |
| 7. | 3 |
| 8. | 1 |
| 9. | 2 |
| 10. | 1 |
| 11. | 2 |
| 12. | 1 |
| 13. | 2 |
| 14. | 1 |
| 15. | 1 |
| 16. | 3 |
| 17. | 2 |
| 18. | 1 |
| 19. | 3 |
| 20. | 3 |
| 21. | 1 |
| 22. | 4 |

16 Упражнения

1. Ваша фирма получила необлагаемую налогом субсидию в размере \$80 млн. на создание новых рабочих мест. Впоследствии фирма была оштрафована на \$20 млн. за загрязнение окружающей среды в результате несанкционированного сброса химических отходов в реку. Сумма штрафа не вычитается при расчете налогооблагаемой прибыли. При расчете налогов на соответствующие суммы следует откорректировать бухгалтерскую прибыль.

Бухгалтерская прибыль = \$ 4860 млн.

Исходя из допущения, что обе статьи были учтены при определении прибыли в одном периоде, рассчитайте налог.

2. Если операция совершается в году 1, а налоги уплачиваются в году 2, то в году 1 операция будет показана без налоговых начислений, а в году 2 - налоговые начисления без операции:

| | Год 1 | Год 2 |
|---------------------------------------|------------|------------|
| Прибыль до налогообложения | 400 | 0 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | 0 | -80 |
| Прибыль за период | 400 | -80 |

Рассчитайте отложенные налоги.

3. Денежные средства получены и включены в расчет налогооблагаемой прибыли в году 1, в бухгалтерском учете прибыль распределяется между годами 1, 2 и 3.

| | Год 1 | Год 2 | Год 3 |
|---------------------------------------|--------------|-------------|-------------|
| Прибыль до налогообложения | 2000 | 2000 | 2000 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | -1200 | 0 | 0 |
| Прибыль за период | 800 | 2000 | 2000 |

Рассчитайте отложенные налоги.

4. Если расход учитывается в году 1, а налог сокращается в году 2, то в году 1 будут отражены расходы без налогового кредита, а в году 2 – налоговый кредит без расходов:

| | Год 1 | Год 2 |
|-------------------------------------|--------------|-------------|
| Расходы | -1000 | 0 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | 0 | +200 |
| Прибыль за период | -1000 | +200 |

Рассчитайте отложенные налоги.

5. Перечисление денежных средств сокращает налог в периоде 1, но учитывается как расход только в периоде 2.

| | Год 1 | Год 2 |
|-------------------------------------|------------|-------------|
| Расходы | 0 | -300 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | +60 | 0 |
| Прибыль за период | +60 | -300 |

Рассчитайте отложенные налоги.

6. Денежные средства выплачиваются и сокращают налог в году 1, но расходы распределяются между годами 1, 2 и 3.

| | Год 1 | Год 2 | Год 3 |
|-------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Расходы | -2000 | -2000 | -2000 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | +1200 | 0 | 0 |
| Прибыль за период | -800 | -2000 | -2000 |

Рассчитайте отложенные налоги.

7. Расходы по уплате налогов распределяются между отчетом о прибылях и убытках и отчетом об изменениях капитала.

Ваши расходы составляют \$187 млн. за год, из которых \$30 млн. связаны с переоценкой основных средств.

Сделайте учетные записи.

8. Налоговый убыток: актив

Ваши налоговые расчеты показывают убыток в размере \$16 млн. за год, который может быть перенесен на прошлый период для сокращения налогов за предыдущий налоговый период.

Сделайте учетные записи.

9. Затраты на научные исследования и разработки

Вы расходуете \$200 млн. на научные исследования в текущий период, и эта сумма отражается как расход. Налоговые органы разрешают вычесть эти расходы только в течение 4-летнего периода. В данный период разрешено вычесть только \$50 млн.

Оставшаяся сумма в размере \$150 млн. представляет собой налоговую базу на конец года 1, и эта сумма будет вычитаться при расчете налогооблагаемой прибыли в течение следующих 3 лет.

Сделайте учетные записи за годы 1 и 2.

10. Выручка от продажи товаров в размере 400 включается в сумму бухгалтерской прибыли до налогообложения по факту доставки товаров в году 1, но может быть включена в налогооблагаемую прибыль по факту получения денежных средств в году 2.

Сделайте учетные записи за годы 1 и 2.

11. В бухгалтерском учете затраты на разработки в размере 1000 капитализированы и будут амортизироваться с отражением в отчете о прибылях и убытках, но эти затраты полностью включены в расход при определении налогооблагаемой прибыли за период, в котором они были понесены. Капитализированные затраты амортизируются в течение 4 лет, начиная с года 2.

Сделайте учетные записи за годы 1 и 2.

12. Для целей бухгалтерского учета затраты на пенсионные вознаграждения в размере 1000 были отражены в году 1, но для целей налогообложения – только в году 2, по факту выплаты денежными средствами.

Сделайте учетные записи за годы 1 и 2.

13. Убыток от обесценения основных средств в размере \$100 млн. отражается для целей бухгалтерского учета и игнорируется для целей налогообложения.

Сделайте учетные записи.

14. Финансовые инструменты отражаются по справедливой стоимости, при переоценке их стоимость увеличивается на 400, но для целей налогообложения соответствующая переоценка не производится.

Сделайте учетные записи.

15. Расход в связи с обесценением гудвилла в размере 4 000 не вычитается для целей налогообложения.

Сделайте учетные записи.

16. Нераспределенная прибыль контролируемой компании в размере 40 000 присоединяется к консолидированной нераспределенной прибыли, но соответствующий доход включается в расчет налога на прибыль только после того, как прибыль будет распределена и материнская компания получит право на получение дивидендов.

Сделайте учетные записи.

17. Изменения налоговых ставок

Временная налогооблагаемая разница равна \$400 млн. Ставка налога на прибыль составляет 24%.

В следующем году официально объявлено об уменьшении ставки налога на прибыль до 20%.

Сделайте учетные записи за годы 1 и 2.

18. Зачет

Ваша фирма перенесла на будущие периоды налоговый убыток в размере \$55 млн., который учитывается как оборотный актив.

Налог на вашу прибыль за год начисляется в рамках одной налоговой юрисдикции.

Возникло обязательство по текущему налогу в размере \$700 млн. Налоговые органы согласны с использованием налогового убытка для уменьшения обязательства по текущему налогу.

Сделайте учетные записи за годы 1 и 2.

17 Ответы к упражнениям

1.

| | | | \$ млн. |
|---------------------------------|--|--|-------------|
| Бухгалтерская прибыль | | | 4860 |
| Минус субсидия | | | -80 |
| Плюс штраф | | | +20 |
| Налогооблагаемая прибыль | | | 4800 |
| Налог = 4800 * 20% = 960 | | | |

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|------------------------------------|--------|---------|---------|
| Расходы по налогу | ОПУ | 960млн. | |
| Начисленный налог на прибыль | ББ | | 960млн. |
| <i>Расходы по налогу за период</i> | | | |

2.

| | Год 1 | Год 2 |
|--------------------------------|------------|----------|
| Прибыль до налогообложения | 400 | 0 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | 0 | -80 |
| Отложенный налог (ставка 20%) | -80 | 80 |
| Прибыль за период | 320 | 0 |

3.

| | Год 1 | Год 2 | Год 3 |
|--------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| Прибыль до налогообложения | 2000 | 2000 | 2000 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | -1200 | 0 | 0 |
| Отложенный налог (ставка 24%) | +800 | -400 | -400 |
| Прибыль за период | 1600 | 1600 | 1600 |

4.

| | Год 1 | Год 2 |
|-------------------------------|-------------|----------|
| Расход | -1000 | 0 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | 0 | +200 |
| Отложенный налог (ставка 20%) | +200 | -200 |
| Прибыль за период | -800 | 0 |

5.

| | Год 1 | Год 2 |
|-------------------------------|----------|-------------|
| Расход | 0 | -300 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | +60 | 0 |
| Отложенный налог (ставка 20%) | -60 | +60 |
| Прибыль за период | 0 | -240 |

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

6.

| | Год 1 | Год 2 | Год 3 |
|--------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Расход | -2000 | -2000 | -2000 |
| Доход по налогу (ставка 20%) | 1200 | 0 | 0 |
| Отложенный налог (ставка 24%) | -800 | +400 | +400 |
| Прибыль за период | -1600 | -1600 | -1600 |

7.

Расходы по налогу распределены между отчетом о прибылях и убытках и отчетом об изменениях капитала. Расходы составляют \$187 млн. за год, из которых \$30 млн. связаны с переоценкой основных средств.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|---------|---------|
| Расходы по налогу – отчет о прибылях и убытках | ОПУ | 157млн. | |
| Расходы по налогу – резерв переоценки | ББ | 30млн. | |
| Налоговые начисления | ББ | | 187млн. |

Расходы по налогу распределены между отчетом о прибылях и убытках и отчетом об изменении в капитале

8.

Налоговый убыток: актив
Ваши налоговые расчеты показывают убыток в размере \$16 млн. за год, который может быть перенесен на прошлый период для сокращения налогов за предыдущий налоговый период.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|--------|---------|
| Обязательства по налогу за прошлый период к уплате (возмещение) | ББ | 16млн. | |
| Доход по налогу | ОПУ | | 16 млн. |

Учет налогового убытка, перенесенного на прошлый период

9.

Затраты на научные исследования и разработки
В текущем периоде вы израсходовали \$200 млн. на научные исследования, и эта сумма была отражена как расход. По налоговым правилам эти расходы следует распределить на 4-летний период. В данном отчетном периоде при расчете налогооблагаемой прибыли можно вычесть только \$50 млн.

Остальные \$150 млн. представляют собой налоговую базу на конец года 1, и эта сумма будет вычитаться при расчете налогооблагаемой прибыли в течение следующих 3 лет.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|---|--------|---------|---------|
| Расходы на НИОКР | ОПУ | 200млн. | |
| Денежные средства | ББ | | 200млн. |
| Доход по налогу (ставка 20%) | ОПУ | | 40 млн. |
| Обязательство по текущему налогу (уменьшение) | ББ | 10 млн. | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 30 млн. | |

Затраты на НИОКР и доход по налогу – период 1

| | | | |
|---|----|---------|---------|
| Обязательство по текущему налогу (уменьшение) | ББ | 10 млн. | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 10 млн. |

Доход по налогу – период 2 (и аналогично по периодам 3 и 4)

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

10.

| | | | |
|--|---------------|-----------|-----------|
| Выручка от продажи товаров включается в сумму бухгалтерской прибыли до налогообложения по факту доставки товаров, но может быть включена в налогооблагаемую прибыль по факту получения денежных средств. | | | |
| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
| Дебиторская задолженность | ББ | 400 | |
| Выручка | ОПУ | | 400 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 80 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | ОПУ | 80 | |
| <i>Признание выручки и расходов по налогу – период 1</i> | | | |
| Денежные средства | ББ | 400 | |
| Дебиторская задолженность | ББ | | 400 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | 80 | |
| Обязательство по текущему налогу | ББ | | 80 |
| <i>Поступление денежных средств и признание обязательства по текущему налогу (налога к уплате) – период 2</i> | | | |

11.

| | | | |
|--|---------------|-----------|-----------|
| В бухгалтерском учете затраты на разработки капитализированы и будут амортизироваться с отражением в отчете о прибылях и убытках, но эти затраты полностью включены в расход при определении налогооблагаемой прибыли за период, в котором они были понесены. Капитализированные затраты амортизируются в течение 4 лет, начиная с того года, когда они были понесены. | | | |
| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
| Затраты на разработки (капитализация) | ББ | 1000 | |
| Денежные средства | ББ | | 1000 |
| Обязательство по текущему | ББ | 200 | |

| | | | |
|---|-----|-----|-----|
| налогу (ставка 20%) (уменьшение) | | | |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 200 |
| Капитализация затрат на разработки, налоговый кредит – период 1 | | | |
| Амортизация затрат на разработки | ОПУ | 250 | |
| Накопленная амортизация | ББ | | 250 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | 50 | |
| Доход (экономия) по налогу (ставка 20%) | ОПУ | | 50 |
| Амортизация и корректировка расходов по налогу – период 2 | | | |

12.

| | | | |
|---|---------------|-----------|-----------|
| Для целей бухгалтерского учета затраты на пенсионные вознаграждения в размере 1000 были отражены в году 1, но для целей налогообложения – только в году 2, по факту выплаты денежными средствами. | | | |
| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
| Пенсионные расходы | ОПУ | 1000 | |
| Начисления | ББ | | 1000 |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 200 | |
| Доход по налогу (ставка 20%) | ОПУ | | 200 |
| Начисление пенсионных расходов | | | |
| Денежные средства | ББ | | 1000 |
| Начисления | ББ | 1000 | |
| Обязательство по текущему налогу (уменьшение) (ставка 20%) | ББ | 200 | |
| Актив по отложенному налогу | ББ | | 200 |
| <i>Признание денежных затрат и уменьшение налога на прибыль к уплате – период 2</i> | | | |

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

13.

Убыток от обесценения основных средств в размере \$100 млн. отражается для целей бухгалтерского учета и игнорируется для целей налогообложения.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|---------|---------|
| Обесценение основных средств | ОПУ | 100млн. | |
| Амортизация основных средств | ББ | | 100млн. |
| Доход по налогу (ставка 20%) | ОПУ | | 20 млн. |
| Актив по отложенному налогу | ББ | 20 млн. | |
| <i>Учет расхода по обесценению и отсрочка признания налоговых расходов</i> | | | |

14.

Финансовые инструменты отражаются по справедливой стоимости, при переоценке их стоимость увеличивается на 400, но для целей налогообложения соответствующая переоценка не производится.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|-----|-----|
| Финансовый инструмент | ББ | 400 | |
| Прибыль – дооценка до справедливой стоимости | ОПУ | | 400 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | ОПУ | 80 | |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 80 |
| <i>Переоценка финансового инструмента</i> | | | |

15.

Обесценение гудвила в размере 4000 не является расходом для целей налогообложения.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|----------------------|--------|------|----|
| Обесценение – гудвил | ОПУ | 4000 | |

| Гудвилл | ББ | | 4000 |
|--|----|--|------|
| Обесценение гудвила | | | |
| ОБЯЗАТЕЛЬСТВО ПО ОТЛОЖЕННОМУ НАЛОГУ НЕ ОТРАЖАЕТСЯ | | | |

16.

Нераспределенная прибыль контролируемой компании в размере 40 000 присоединяется к консолидированной нераспределенной прибыли, но соответствующий доход включается в расчет налога на прибыль только после того, как прибыль будет распределена и материнская компания получит право на получение дивидендов.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|-------------------------------------|--------|-------|-------|
| Чистые активы дочерней компании | ББ | 40000 | |
| Прибыль/нераспределенная прибыль | ОПУ/ББ | | 40000 |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 8000 |
| Расходы по налогу (ставка 20%) | ОПУ | 8000 | |

17.

Изменения налоговых ставок

Временная налогооблагаемая разница равна \$400 млн. Ставка налога на прибыль составляет 24%.

В следующем году официально объявлено об уменьшении ставки налога на прибыль до 20%.

Обязательство по отложенному налогу уменьшится следующим образом:
 $\$400 \text{ млн.} * 20\% = \80 млн.
 (Данный пример исходит из допущения, что все отложенные налоги связаны с отчетом о прибылях и убытках).

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|--------|--------|
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | | 96млн. |
| Расходы по налогу – отложенные налоги | ОПУ | 96млн. | |
| <i>Создание обязательства по отложенному налогу</i> | | | |
| Обязательство по отложенному налогу | ББ | 16млн. | |
| Доход по налогу (или уменьшение расходов по налогу) – отложенные налоги | ОПУ | | 16млн. |
| <i>Корректировка вступительного остатка обязательства по отложенному налогу в связи с изменением ставки налога</i> | | | |

18.

Зачет
Ваша фирма перенесла на будущие периоды налоговый убыток в размере \$55 млн., который учитывается как оборотный актив.
Налог на прибыль за год начисляется в рамках одной налоговой юрисдикции.
Возникло обязательство по текущему налогу в размере \$700 млн. Налоговые органы согласны с использованием убытка для уменьшения обязательства по текущему налогу.

| | ОПУ/ББ | Дт | Кт |
|--|--------|----|----|
|--|--------|----|----|

| | | | |
|---|-----|---------|---------|
| Налоговый убыток - оборотный актив | ББ | 55 млн. | |
| Доход по налогу | ОПУ | | 55 млн. |
| <i>Учет налогового убытка предыдущего года</i> | | | |
| Расходы по налогу | ОПУ | 700млн. | |
| Налоговое обязательство | ББ | | 700млн. |
| <i>Начисление налога</i> | | | |
| Налоговое обязательство | ББ | 55 млн. | |
| Налоговый убыток - оборотный актив | ББ | | 55 млн. |
| <i>Зачет убытка, перенесенного на будущие периоды против текущего обязательства</i> | | | |

Приложение – Сопоставления некоторых положений МСФО и Российских правил бухгалтерского учета (2007г.)

Настоящий документ был подготовлен, исходя из предположения, что клиент предпримет все юридически допустимые действия для правильного расчета текущего налогового обязательства. При этом схемы планирования налогов, которые не существуют на отчетную дату, во внимание не принимаются, так как этого не допускает МСФО (IAS) 12.

Используемые сокращения:

1. РПНР – Российские правила налоговых расчетов
2. МСФО – бухгалтерский учет в соответствии с МСФО
3. ОНО – отложенное налоговое обязательство
4. ОНА – отложенный налоговый актив

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|------------------|---------------------|-------------------------|-------|--|
| | | | | | |

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|--|---|--|--|--|
| Все финансовые активы и обязательства | Начисленный процентный доход и расходы | <p>Начисления являются налогооблагаемыми и вычитаемыми.</p> <p>Процентные расходы, превышающие рублевую ставку рефинансирования Центрального банка России, умноженную на 1,1, и на 15% ставку в долларах США (статья 269 Налогового Кодекса Российской Федерации), не подлежат вычитанию.</p> <p>Показатели нерыночного дохода/расхода (статья 40 Налогового Кодекса Российской Федерации) для целей МСФО (IAS) 39 не корректируются.</p> | <p>Временная</p> <p>Постоянная</p> <p>Постоянная</p> | <p>Разницы возникают в том случае, когда используются специальные виды начислений (например, при учете по амортизируемой стоимости). Результат, признаваемый в МСФО, в РПНР будет признаваться позднее.</p> <p>Сверхнормативные расходы никогда не будут признаны.</p> <p>Сверхнормативные расходы, признаваемые в МСФО, никогда не будут признаны в РПНР. Сверхнормативный доход, признаваемый в РПНР, никогда не будет признан в МСФО.</p> | <p>Да</p> <p>Да</p> |

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|--|---|-------------------------|---|--|
| Все финансовые активы и обязательства | Корректировка до справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IFRS) 9 | Указанные корректировки не являются налогооблагаемыми/вычитаемыми. Но если финансовый инструмент обменивается на аналогичный инструмент с рыночной процентной ставкой, то образующиеся в результате проценты будут включаться/вычитаться в налогооблагаемую прибыль | Временная | Результат, признанный в МСФО, будет позднее признан в РПНР, а именно когда инструмент до срока его погашения будет списан. | |
| Займы/ межбанковские | Резерв по обесценению займов | Расходы на создание резерва для первой группы риска не подлежат вычитанию. Отсутствует разница между обеспеченными и необеспеченными займами. | Временная | Результаты, признанные в МСФО, позднее будут признаны в РПНР, так как определенный по бухгалтерским оценкам будущий «убыток» становится вычитаемым, когда возникают РЕАЛЬНЫЕ проблемы и компания может отнести заем к более высокой группе риска. | |

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|--------------------|--|-------------------------|--|--|
| Займы/ межбанковские /Ценные бумаги | Резерв по векселям | <p>Резервы не являются вычитаемыми.</p> <p>Исключения для ценных бумаг</p> <p>Резервы являются вычитаемыми только для профессиональных участников рынка ценных бумаг, имеющих лицензию на проведение дилерских операций. Когда векселя становятся просроченными и имеются юридические доказательства того, что банк понесет убытки (решение суда, продажа векселя третьей стороне с убытком и т.д.), то они подлежат вычитанию.</p> | Временная | Результаты, признанные в МСФО, позднее будут признаны в РПНР, когда все бухгалтерские «убытки» станут вычитаемыми (например, в результате продажи безнадежного векселя с убытком). | Да |

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|---|---|------------------------------------|---|--|
| Ценные бумаги | Прибыль/убыток по дилинговым ценным бумагам | <p>Переоценка не является вычитаемой/налогооблагаемой. Результаты переоценки являются вычитаемыми/налогооблагаемым и только по реализованным ценным бумагам.</p> <p>Следует отметить, что клиенты, не имеющие профессиональной лицензии, должны учитывать прибыль/убытки по дилинговым ценным бумагам с группировкой по пакетам. Результаты по пакетам взаимозачету не подлежат.</p> <p>Нерыночный доход/расходы (статьи 40 и 280 Налогового Кодекса Российской Федерации). Например, налоговые органы могут пересчитать цены сделок с ценными бумагами, включенными в листинг, на основе «подходящих» котировок.</p> | <p>Временная</p> <p>Постоянная</p> | <p>Оценка по текущей рыночной стоимости будет реализована в будущие периоды при реализации ценных бумаг. Таким образом, она будет признана в РПНР.</p> <p>Сверхнормативные расходы, признаваемые в МСФО, никогда не будут признаваться в РПНР. Сверхнормативный доход, признаваемый в РПНР, никогда не будет признаваться в МСФО.</p> | <p>Да</p> <p>Да</p> |

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|--|---|--|---|--|
| Ценные бумаги | Процентный доход | Все результаты являются налогооблагаемыми (включая начисления). Но применяются различные ставки налогов (смотрите ниже). | Временная | Разницы возникают в том случае, когда используются специальные виды начислений (например, при учете по амортизируемой стоимости). Результат, признаваемый в МСФО, в РПНР будет признаваться позднее. | |
| Ценные бумаги | Купонный доход на рублевые федеральные, региональные и муниципальные облигации | Все результаты являются налогооблагаемыми (включая начисления). К этому виду дохода применяется специальная ставка – 15%. | Временная Постоянная (подлежит выверке) | Разницы возникают в том случае, когда используются специальные виды начислений (например, при учете по амортизируемой стоимости). Разницу между базовой ставкой в размере 20% и ставкой в размере 15% следует отражать как статью, подлежащую выверке. | |
| Ценные бумаги | Дивидендный доход | Все результаты облагаются налогом у источника. К этому виду дохода применяется специальная ставка – 6%. | Постоянная (подлежит выверке) | Если суммы налогов являются существенными, то следует отразить уменьшение валовых дивидендов. Дт. Налог на прибыль уплаченный Кт. Дивиденды полученные Разницу между базовой ставкой в размере 20% и ставкой в размере 6% следует отражать как статью, подлежащую выверке. | |

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|--|----------------------|--|---|---|--|
| Инвестиции в дочерние и ассоциированные компании | Учет долевым методом | <p>Прирост капитала облагается налогом по ставке 20%.</p> <p>Но компания может принять решение о получении доходов от инвестиций в форме дивидендов. Тогда применяется ставка в размере 6%.</p> <p>Если у компании отсутствуют намерения когда-либо продавать инвестиции, и аналогичные намерения имеются касательно получения дивидендов, ТОГДА эта разница никогда не приведет к налоговым последствиям.</p> | <p>Временная</p> <p>Постоянная (подлежит выверке)</p> <p>Постоянная (но эти разницы не раскрываются в таблице выверки. Информация о них раскрывается отдельно).</p> | <p>Разница может быть признана в РПНР позднее, после продажи инвестиций.</p> <p>Если руководство планирует получать дивиденды, то используется ставка 6%.</p> <p>Разница, возникающая по статье инвестиций, может не признаваться, если:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) материнская компания, инвестор или предприниматель могут контролировать сроки погашения временной разницы; 2) и существует высокая вероятность, что временная разница не будет погашена в обозримом будущем. <p>С целью определения вида разницы следует проанализировать намерения руководства (продажа инвестиции или получение дивидендов).</p> | |

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|--|--------------------------------|---|-------------------------|--|--|
| Инвестиции, имеющие в наличии для продажи | Учет по справедливой стоимости | Те же самые правила (смотрите предыдущую статью) применяются и к данным прибылям/убыткам. | Временная | Положения МСФО (IAS) 12, разрешающие не признавать обязательство по отложенному налогу в том случае, когда компания способна контролировать сроки погашения временной разницы, в данном случае не применяются, так как определение «инвестиций, имеющих в наличии для продажи», предполагает, что они будут реализованы в обозримом будущем. | |
| Инвестиции в дочерние и ассоциированные компании | Гудвилл | Амортизация гудвилла не является вычитаемой в соответствии с правилами налогообложения. | Постоянная | МСФО (IAS) 12 устанавливает, что если амортизация гудвилла не является вычитаемой, то разница должна быть постоянной. | |

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|-----------------------------|---|-------------------------|---|--|
| Основные средства | Переоценка основных средств | <p>Переоценка, проведенная до 1 января 2002 года, является вычитаемой.</p> <p>Переоценка, проведенная в соответствии с РПБУ после 1 января 2002 года, не является вычитаемой.</p> <p>Переоценка, проведенная 1 января 2002 года, может являться вычитаемой (не превышающая 30% балансовой стоимости по состоянию на 1 января 2001 года). В данном случае налоговое законодательство может трактоваться двояко. Но учет может быть в пользу клиента.</p> | Временная | <p>Разница будет реализована либо при продаже объекта основных средств, либо в ходе будущего поступления денежных средств, генерируемых данным активом.</p> <p>Если порядок налогообложения одобряется клиентом и налоговым специалистом, следует рассчитать временную разницу между двумя переоценками (РПБУ и МСФО) и признать отложенное налоговое обязательство (ОНО) или отложенный налоговый актив (ОНА). Соответствующая сумма будет отражена по счету капитала.</p> | Да |

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|--------------------------------------|--|------------------------------------|---|--|
| Основные средства | Расходы на амортизацию | Только расходы на амортизацию, не превышающие установленные нормы амортизации, являются вычитаемыми. | Временная | Разница, обусловленная различием норм амортизации по РПНР и МСФО, станет вычитаемой либо посредством продажи объекта основных средств, либо путем поступления денежных средств, которые будут генерироваться данным активом в будущем. Таким образом, это приводит к образованию либо актива по отложенному налогу, либо обязательства по отложенному налогу. | |
| Основные средства | Непроизводственные основные средства | <p>Расходы на амортизацию и убытки от продажи основных средств, используемых для непроизводственных целей, никогда не являются вычитаемыми.</p> <p>НО прибыль, полученная от их продажи, скорее всего, будет облагаться налогом.</p> | <p>Постоянная</p> <p>Временная</p> | <p>Если себестоимость объекта превышает стоимость, определяемую на основе МСФО, тогда налоговая стоимость должна равняться стоимости, определяемой на основе МСФО.</p> <p>Превышение стоимости актива, определяемой на основе МСФО, над налоговой базой приводит к образованию обязательства по отложенному налогу.</p> | Да |

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|--|---|-------------------------|--|--|
| Прочие активы/ обязательства | Иностранная валюта | Чистые убытки от неисполненных форвардных контрактов на внебиржевом рынке ценных бумаг, не котирующихся на обычных фондовых биржах, могут быть перенесены на будущие периоды (на срок, не превышающий 10 лет, в сумме, не превышающей 30% от налогооблагаемой прибыли). | Временная | Служит примером переноса налогового убытка на будущие периоды. Может использоваться с целью уменьшения обязательств по текущему налогу в будущих периодах. Следует оценить возможность покрытия актива и рассмотреть целесообразность создания для него соответствующего резерва. | Да |
| Прочие активы/ обязательства | Иностранная валюта/ ценные бумаги/драгоценные металлы (срочные сделки) | Переоценка забалансовой статьи является налогооблагаемой/вычитаемой в зависимости от выбранной компанией политики. | Временная | Переоценка будет реализована в будущих периодах (независимо от того, является ли она налогооблагаемой или вычитаемой), когда осуществится доставка или зачет. Соответственно, она будет признана в РПНР. Налоговая база равна нулю. Соответственно, стоимость, определяемая на основе МСФО, умноженная на ставку налога = ОНО/ОНА. | Да |

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|--|---|-----------------------------|---|--|
| Прочие обязательства | Резерв по кредитным соглашениям | Резервы по кредитным соглашениям не являются вычитаемыми. | Временная | Когда производится платеж по гарантии и имеются юридические доказательства того, что банк понесет убытки (в связи с решением суда, продажей долга третьей стороне с убытком и т.д.), то эта сумма становится вычитаемой. | Да |
| Прочие обязательства | Начисленные расходы по иной деятельности | Общее правило: все расходы являются вычитаемыми. Но не являются вычитаемыми расходы, превышающие установленные нормы: 1) расходы на рекламу (% от фонда заработной платы) 2) представительские расходы (% от фонда заработной платы) 3) расходы на НИОКР (менее 70% понесенных расходов). | Временная Постоянная | В соответствии с МСФО начисленные расходы будут оплачены денежными средствами в будущих периодах, тем самым они станут вычитаемыми в соответствии с РПНР. Сверхнормативные расходы, признаваемые в соответствии с МСФО, никогда не будут признаваться в соответствии с РПНР. | Да |
| Прочие активы | Неиспользованный налоговый убыток, перенесенный на будущие периоды | Может использоваться в течение 10 лет, но в размере, не превышающем 30% прибыли за текущий год. | Временная | Может использоваться с целью уменьшения обязательств по текущему налогу в будущих периодах. Следует оценить возможность покрытия (возмещения) актива и рассмотреть целесообразность создания для него соответствующего резерва. | Да |

МСФО (IAS) 12 Налоги на прибыль

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|------------------------------|---------------------|-------------------------|---|--|
| Прочие активы | Активы по отложенным налогам | - | - | Следует рассмотреть возможность покрытия (возмещения) актива по отложенному налогу. Основной вопрос заключается в том, получит ли компания в будущем достаточно налогооблагаемой прибыли, чтобы использовать актив по отложенному налогу в полной мере. | |

| Раздел /статья бухгалтерского баланса | Сущность разницы | Налоговая трактовка | Трактовка МСФО (IAS) 12 | Вывод | Целесообразность консультации специалиста по налогам |
|---------------------------------------|--|--|--|--|--|
| Общий | Доходы/расходы, образованные в особых экономических и оффшорных зонах Примеры: 1) прибыль и убытки по дилинговым ценным бумагам; 2) проценты, полученные/выплаченные в зонах с иным налоговым режимом, когда актив/обязательство находится в основной зоне. | <p>Порядок учета доходов (расходов), полученных (понесенных) в особых экономических и оффшорных зонах, зависит от налогового режима, действующего на указанных территориях. ТАКИМ ОБРАЗОМ, следует отдельно рассчитывать обязательство по отложенному налогу по каждой зоне. Впоследствии расчеты консолидируются.</p> <p>Обычно такие доходы и расходы облагаются ставкой налога, отличной от основной ставки. НО при наличии соглашения с российским участником группы о передаче доходов/расходов результат передачи будет облагаться налогом в соответствии с российскими правилами налогообложения.</p> <p>Могут применяться правила налогообложения нерыночных доходов/расходов (статьи 40 и 280 Налогового Кодекса Российской Федерации). Например, налоговые органы могут пересчитать цены сделок с ценными бумагами, включенными в котировочные «подходящих» котировок.</p> | <p>Постоянная (подлежит выверке)</p> <p>Временная / Постоянная</p> <p>Постоянная</p> | <p>Разница, обусловленная отличием базовой ставки в размере 20% от оффшорной ставки налога, должна быть отражена как статья, подлежащая выверке.</p> <p>Если прибыль будет переведена российской организации, то в таком случае она будет подпадать под российские правила налогообложения. Например, проценты будут облагаться налогом по ставке 20%.</p> <p>Сверхнормативные расходы, признаваемые в МСФО, никогда не будут признаны в РПНР. Избыточный доход, признаваемый в РПНР, никогда не будет признан в МСФО.</p> | Да |

