

Магистерская программа «Международный финансовый и управленческий учет» 



Первая в России программа, получившая международную аккредитацию **ACCA** уровня Fundamentals

F7 ACCA

Международные Стандарты Финансовой Отчетности
МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Определения

Бухгалтерская прибыль (*accounting profit*) – это прибыль или убыток за период до вычета расходов по налогу на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль/убыток (*taxable profit/loss*) – это сумма прибыли/убытка за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Расход по налогу/Возмещение налога (*tax expense/income*) – это сумма текущего и отложенного налога, включенная в расчёт прибыли или убытка за период.

Текущие налоги (*current tax*) – это сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли/убытка за период.

Отложенные налоговые обязательства (*deferred tax liabilities*) – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницеми.

Отложенные налоговые активы (*deferred tax assets*) – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с вычитаемыми временными разницеми, переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов.

Определения

Временные разницы (*temporary differences*) – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.

Временные разницы могут быть:

- **налогооблагаемыми**, то есть приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли/убытка

будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства

возмещается или погашается; либо

- **вычитаемыми**, результатом которых являются вычеты при определении

налогооблагаемой прибыли/убытка будущих периодов, когда балансовая

стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается.

Налоговая база (*tax base*) – это стоимость актива или обязательства с

Текущие налоги на прибыль

Текущие налоги за период рассчитываются исходя из налогооблагаемой прибыли, рассчитанной по правилам налоговых органов, а не исходя из бухгалтерской прибыли. Соответственно, связь между бухгалтерской прибылью до налогообложения и подлежащими уплате налогами будет искажена, так как ставка налога применяется не к бухгалтерской прибыли до налогообложения, а к прибыли, рассчитанной по правилам налогового законодательства.

Текущие налоги за представляемый и сравнительный периоды должны в рамках неоплаченной суммы признаваться в качестве обязательства. Если уже оплаченная сумма в отношении текущего или прошлого периодов превышает сумму, подлежащую к уплате для соответствующих периодов, то сумма превышения должна быть признана в качестве актива. Выгоды, которые связаны с налоговыми убытками и могут быть отнесены на прошлые периоды для возмещения текущего налога за предыдущий период, должны быть признаны в качестве актива.

Текущие налоговые обязательства (активы) за текущий и предыдущий периоды должны оцениваться в сумме, ожидаемой к уплате (возмещению) налоговым органам, с использованием существующих на отчётную дату налоговых ставок.

Основная сложность учёта налога на прибыль состоит в том, что в каждой стране установлены свои правила по расчёту налогооблагаемой прибыли, и при этом практически всегда она отличается от бухгалтерской прибыли в финансовой отчётности, вследствие чего подлежащий уплате налог не соотносится с прибылью за период. Налоговые последствия операций, отображённых в финансовой отчётности конкретного периода, могут сказаться в последующих периодах.

Различия между правилами налогового и финансового учёта приведут к тому, что в налоговой и финансовой отчётности будут представлены разные цифры. Данные различия можно рассмотреть в отношении учёта в финансовом отчёте и в налоговой отчётности

Пример 1.

Иллюстрация концепции отложенных налогов

Компания Бета приобрела объект основных средств 1 января 2010 года за \$12,000, который будет амортизирован за 3 года на равномерной основе. Национальное налоговое законодательство страны, в которой работает компания, запрещает отнесение учётной амортизации на налоговые расходы, а позволяет списать стоимость данного объекта в следующих объёмах:

	\$
2010 год:	5,000
2011 год:	4,000
2012 год:	3,000

Согласно корпоративным бюджетам компании в отчёте о прибылях и убытках ежегодно будет показана прибыль \$23,000 (до учёта амортизации). Ставка налога на прибыль составляет 24%.

Концепция отложенных налогов

Решение.

- С точки зрения отчёта о прибылях и убытках

Выдержки из отчёта о прибылях и убытках компании Бета:

	2010 г. \$	2011 г. \$	2012 г. \$	
Прибыль до амортизации		23,000	23,000	23,000
Амортизационный расход		(4,000)	(4,000)	(4,000)
Прибыль до налогов	19,000	19,000	19,000	19,000
Текущий налог	(4,320)	(4,560)	(4,800)	
Отложенный налог	(240)	0	240	

Выдержки из налоговых деклараций компании Бета:

	2010 г. \$	2011 г. \$	2012 г. \$	
Прибыль до амортизации		23,000	23,000	23,000
Налоговая амортизация	(5,000)	(4,000)	(3,000)	
Налогооблагаемая прибыль	18,000	19,000	20,000	
Налог на прибыль	(4,320)	(4,560)	(4,800)	

- С точки зрения отчёта о финансовом положении

Анализ возникающих временных разниц

Дата	Балансовая стоимость \$		Налоговая база \$		Временная разница \$	Отложенный налог (24%) \$
1 января 2010 г.	12,000		12,000		0	0
Амортизационный расход за 2010 год			(4,000)		(5,000)	
31 декабря 2010 г.	8,000	7,000	1,000	240		
Амортизационный расход за 2011 год			(4,000)		(4,000)	
31 декабря 2011 г.	4,000	3,000	1,000	240		
Амортизационный расход за 2012 год			(4,000)		(3,000)	
31 декабря 2012 г.	0	0	0	0		

Поскольку МСФО в основном ориентированы на «балансовый подход» (в соответствии с «Концептуальными основами подготовки и представления отчётности»), отложенные налоги следует рассматривать именно с позиции отчёта о финансовом положении.

Налоговая база

Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна

Пример 2.

1 января 2013 года компания приобрела основное средство за \$1,000. Для целей финансового учёта данное основное средство амортизируется линейным методом по ставке 20% в год. Налоговое законодательство требует начисления амортизации по таким объектам по ставке 25% в год также линейно.

Вопрос.

Какова налоговая база этого объекта основных средств на начало и конец 2013 года?

Решение.

Прежде всего, необходимо определить балансовую стоимость и налоговую базу объекта на начало года. Обычно порядок формирования стоимости объекта для финансового учёта и для налоговых целей не отличается. Иными словами, первоначальная стоимость объекта основных средств, которая подлежит амортизации для целей финансового учёта и расчёта налогов, одинакова и составляет \$1,000.

На 31 декабря 2013 года балансовая стоимость актива уменьшилась на \$200 в результате начисления амортизации и составила \$800, а налоговая база уменьшилась на \$250 и составила \$750.

На конец отчётного года возникла временная разница между балансовой стоимостью актива и его налоговой базой на сумму \$50 (\$800 – \$750). Эта временная разница является основой для начисления отложенного налога.

Налоговая база

Пример 3.

Компания признала дивидендный доход и дивиденды к получению от своей дочерней компании на сумму \$100,000. Согласно налоговому законодательству этой страны дивидендный доход такого рода вообще не облагается налогом на прибыль.

Решение.

В связи с тем, что актив возник в результате признания необлагаемого налогом дохода, то его налоговая база приравнивается к балансовой стоимости (\$100,000). Следовательно, временная разница отсутствует, и отложенные налоги не возникают.

Налоговая база обязательств

Налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм, которые подлежат вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах. В случае выручки, полученной авансом (отложенный доход), налоговая база возникающего обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм выручки, которые не будут облагаться налогом в будущих

Пример 4.

На конец отчётного периода компания начислила обязательства по выплате процентов по выпущенным долгосрочным облигациям на сумму \$150,000. Согласно требованиям налогового законодательства процентные платежи учитываются для целей налогообложения только по факту оплаты.

Решение.

Налоговая база обязательства равна нулю.

Налоговая база

Пример 5.

30 декабря 2013 года компания получила \$25,000 предоплаты по договору аренды от своего арендатора в счет арендных платежей 2012 года. Согласно местным правилам налогообложения арендные доходы облагаются налогом по кассовому методу, т.е. по факту получения выручки.

Решение.

Налоговая база обязательства по авансам полученным равна нулю.

Пример 6.

На отчётную дату у компании существует обязательство по неуплаченным штрафам в размере \$5,000.

В соответствии с национальным налоговым законодательством штрафы и пени не подлежат налогообложению.

Решение.

Налоговая база обязательства по штрафам равна его балансовой стоимости (\$5,000).

Суммы, не отраженные в отчёте о финансовом положении

Некоторые операции могут иметь налоговую базу, но не быть отражены в отчёте о финансовом положении. Например, затраты на научные исследования всегда признаются расходами периода в финансовом учёте, но налоговый учёт таких затрат может отличаться. Таким образом, балансовая стоимость данных затрат равна нулю, а их налоговая база будет представлять собой основу для начисления отложенных налоговых активов, что приведёт к отражению отложенного налогового актива.

Временные разницы

Временные разницы возникают вследствие того, что время признания некоторых доходов и расходов для целей финансовой отчётности и налогообложения не совпадает.

Для целей расчёта отложенных налогов временные разницы делятся на:

- налогооблагаемые временные разницы, которые приводят к признанию отложенных налоговых обязательств (ОНО);
- вычитаемые временные разницы, которые приводят к признанию отложенных активов (ОНА).

Налогооблагаемые временные разницы

Налогооблагаемые временные разницы возникают, когда балансовая стоимость актива больше, чем его налоговая база, или когда балансовая стоимость обязательства меньше, чем его налоговая база.

Балансовая стоимость актива > Налоговая база актива = Налогооблагаемая разница

Балансовая стоимость обязательства < Налоговая база обязательства = Налогооблагаемая разница

Временные разницы

Пример 7.

В отчётности показаны проценты к получению на сумму \$100. Данный доход будет обложен налогом на прибыль в момент получения (по кассовому методу).

Решение.

Налоговая база актива равна нулю, возникает налогооблагаемая разница в размере \$100.

Пример 8.

Финансовые активы оцениваются в финансовой отчетности по справедливой стоимости, на отчётную дату она равна \$100, а первоначальная стоимость составляет \$20.

Переоценка финансовых активов не применяется для целей налогового учёта.

Решение.

Налоговая база данных финансовых активов равна \$20, что приводит к возникновению налогооблагаемой временной разницы в размере \$80.

Вычитаемые временные разницы

Вычитаемые временные разницы возникают в случаях, когда балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы или балансовая стоимость обязательства превышает его налоговую базу.

Балансовая стоимость актива < Налоговая база актива = Вычитаемая разница

Балансовая стоимость обязательства > Налоговая база обязательства = Вычитаемая разница

Временные разницы

Пример 9.

Текущие обязательства включают начисленные обязательства на \$120. Расходы по данным обязательствам будут приняты для уменьшения налогооблагаемой прибыли на момент оплаты.

Решение.

Налоговая база обязательства равна нулю, возникает вычитаемая разница в размере \$120.

Пример 10.

На конец отчётного года общая сумма дебиторской задолженности в отчёте о финансовом положении компании составила \$250,000. При подготовке годового отчёта в соответствии с принятой учётной политикой компании и согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» был создан резерв по сомнительной задолженности в размере \$50,000.

Выручка, отраженная в отчёте о прибылях и убытках, была признана по методу начислений. Такой метод признания применяется как для целей финансового учёта, так и для налоговых расчётов. Однако расходы, связанные с созданием резерва по сомнительной задолженности, для целей налогообложения не учитываются. Согласно правилам налогооблагаемая прибыль может быть уменьшена только на суммы списанной безнадежной задолженности.

Решение.

Налоговая база дебиторской задолженности равна её полной стоимости без учёта резерва (\$250,000). Следовательно, возникает вычитаемая разница в размере \$50,000.

Первоначальное признание отложенных налогов

Отложенные налоговые обязательства

Налогооблагаемые временные разницы приводят к возникновению отложенных налоговых обязательств.

Отложенные налоговые обязательства должны признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, за исключением:

- первоначального признания гудвила (стандарт запрещает признание отложенного налога в отношении гудвила);
- первоначального признания активов и обязательств в результате сделки, которая
 - не является объединением компаний;
 - не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налоговую прибыль/убыток в момент операции.

Отложенные налоговые активы

Отложенные налоговые активы возникают в отношении вычитаемых временных разниц и перенесённых на будущие периоды налоговых убытков и кредитов.

Первоначальное признание отложенных налогов

Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть вычитаемую временную разницу, если только отложенный налоговый актив не возникает из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:

- не является объединением компаний;
- не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налоговую прибыль/убыток на момент совершения операции.

Также отложенные налоговые активы должны быть признаны для неиспользованных налоговых убытков и кредитов предыдущих периодов в той мере, в которой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, на которую могут быть отнесены неиспользованные налоговые убытки и кредиты.

Балансовая стоимость отложенных налоговых активов должна проверяться по состоянию на каждую отчётную дату. Компания должна уменьшить её в той мере, в какой не существует вероятности получения достаточной налогооблагаемой прибыли, в отношении которой может быть использовано соответствующее налоговое требование.

Оценка отложенных налогов

Ставка налога

Отложенные налоговые активы и обязательства следует оценивать по ставке налога на прибыль, которая, как ожидается, будет применяться в течение периода реализации актива или погашения обязательства, основываясь на ставках налога и налоговом законодательстве, принятых по состоянию на отчётную дату.

Пример 11.

Ставка налога на прибыль в 2013 году – 30%.

На 31 октября 2013 года парламент утвердил снижение ставки до 25%, которая вступит в силу 1 января 2014 года.

При подготовке финансовой отчётности за год, закончившийся 31 декабря 2013, для расчёта отложенного налога следует применять ставку 25%.

Ставка налога должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, каким компания предполагает на отчётную дату возместить или погасить балансовую стоимость активов или обязательств.

Оценка отложенных налогов

Пример 12.

Балансовая стоимость актива составляет \$10,000, а его налоговая база равна \$8,000. Ставка налога: 20% применяется к доходам от продажи активов, 30% – ко всем прочим доходам.

Решение.

В зависимости от планов руководства в отношении актива возможны варианты:

- При намерении продать актив будет возникать отложенное налоговое обязательство
 $= (\$10,000 - \$8,000) \times 20\% = \$400$
- При намерении использовать актив отложенное налоговое обязательство составит =
 $(\$10,000 - \$8,000) \times 30\% = \$600$

Изменения ставок налогообложения

Компания обязана раскрывать сумму составляющей в расходах по отложенному налогу, возникшей вследствие изменения ставки налога.

Учёт отложенного налога

Балансовый метод позволяет определить исходящее сальдо на счетах отложенных налогов, а влияние на текущие результаты определяется как изменение в сальдо за период.

Изменения в отложенном налоге признаются:

- в отчёте о прибылях и убытках;
- в капитале;
- в счёт уменьшения гудвила.

Разницы между балансовой стоимостью и налоговой базой могут возникать в результате переоценки актива или обязательства. Эти различия также приводят к образованию отложенных налоговых активов или обязательств.

- Если результаты переоценки относятся в раздел капитала, а не на финансовые результаты периода, то и начисление отложенных налоговых последствий производится за счёт резервов в Капитале.

Это характерно для учёта переоценки:

- инвестиций в долевые инструменты, оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход;
- основных средств и нематериальных активов при применении метода учёта по переоцененной стоимости.

Учёт отложенного налога

Пример 13.

Известна следующая информация об основном средстве компании на 31 декабря 2013 г.:

Первоначальная стоимость основного средства		\$90
<u>Накопленная амортизация</u>	<u>\$30</u>	
<i>Балансовая стоимость до переоценки на 31 декабря 2013</i>		\$60
Переоценённая стоимость основного средства (после переоценки в конце 2013 года)	\$110	

Налоговая ставка 20%

Налоговая база равна балансовой стоимости основного средства до переоценки.

Задание.

Расчитать отложенный налог и раскрыть в финансовой отчётности на 31 декабря 2013.

Решение.

1. Расчёт отложенного налога на прибыль за 2013 год:

Балансовая стоимость	\$110	
<u>Налоговая база (\$90 – \$30)</u>	<u>\$60</u>	
Временная разница	\$50	
Отложенное налоговое обязательство (\$50 x 20%)	\$10	

2. Проводки при переоценке:

Дт Накопленная амортизация	\$30	
Кт Основные средства	\$30	
Дт Основные средства	\$50	
Кт Резерв по переоценке	\$50	
Дт Резерв по переоценке	\$10	
Кт Отложенное налоговое обязательство	\$10	

3. Раскрытие в отчёте о финансовом положении на 31 декабря 2013 года:

<i>Долгосрочные обязательства</i>		
Отложенное налоговое обязательство	\$10	
<i>Капитал</i>		
Резерв по переоценке (\$50 – \$10)	\$40	

Порядок расчёта отложенных налогов

- Определить балансовую стоимость активов и обязательств;
- Рассчитать налоговую базу активов и обязательств;
- Сравнить балансовую стоимость активов и обязательств с их налоговой базой и определить все временные разницы;
- Определить временные разницы, которые, согласно требованиям МСФО (IAS) 12, не приводят к образованию отложенных налогов;
- Рассчитайте отложенные налоговые активы и обязательства (либо чистое отложенное налоговое обязательство или актив) путём применения ставки налогообложения;
- Определить изменение сальдо отложенных налоговых обязательств или активов по сравнению с началом периода и признать эти изменения:
 - в отчёте о прибылях и убытках,
 - в капитале,
 - или за счёт уменьшения гудвила (при объединении компаний).
- Рассчитать влияние изменения ставки налога на прибыль, если ставка налога на прибыль была пересмотрена. Расчёт исходящего отложенного налога и величины, относимой на финансовый результат, производится в соответствии с вышеуказанными пунктами.
- Если произошло изменение ставки налога на прибыль, то сумма, отнесённая на отчёт о прибылях и убытках, разбивается на две составляющие: обусловленную применением ставки налога на прибыль и обусловленную временными разницами (составляющая, обусловленная пересмотром ставки налога, равна произведению временной разницы за предыдущий период и изменения ставки).

Представление информации

Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства должны быть представлены отдельно в отчёте о финансовом положении компании.

Отложенные налоговые активы и обязательства должны отделяться от текущих налоговых требований и обязательств.

Отложенные налоговые активы и обязательства всегда классифицируются как долгосрочные и никогда не дисконтируются.

Компания должна проводить взаимозачёт текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств, в случае, если и только если она:

- имеет юридически закреплённое право зачета признанных сумм; и
- намерена произвести зачёт или одновременно реализовать актив и погасить обязательство.

Представление информации

Компания должна проводить взаимозачёт отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов, если и только если она:

- имеет юридически закреплённое право проводить зачёт текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и
- отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом с:
 - одного и того же налогооблагаемого юридического лица; или;
 - разных налогооблагаемых юридических лиц, намеренных либо произвести зачёт, либо реализовать активы и погасить обязательства одновременно, в каждом будущем периоде, в котором предполагается погасить или возместить значительные суммы отложенных налоговых активов и обязательств.

Затраты по налогу (возмещение налога), связанное с прибылью или убытком от обычной деятельности, должны представляться непосредственно в отчёте о прибылях и убытках.

Раскрытие информации

Отдельное раскрытие информации об отложенных налогах

Элементы затрат по налогу (возмещение налога) могут включать:

- текущие затраты по налогу (возмещение налога);
- корректировки в отношении предыдущих периодов;
- отложенные затраты по налогу (возмещения налога) в связи с образованием и погашением временных разниц;
- отложенные затраты по налогу (возмещения налога) в связи с изменениями ставки налога на прибыль;
- затраты по налогу (возмещения налога) в связи с изменениями в учётной политике и исправлением ошибок.

Также компании необходимо отдельно раскрывать следующую информацию:

- Совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на счёт собственного капитала.
- Объяснение зависимости между затратами по налогу (возмещением налога) и учётной прибылью в форме числовой сверки между:
 - затратами по налогу (возмещением налога) и производением учётной прибыли и применяемой ставки (ставок) налога на прибыль, с указанием метода расчёта применяемой ставки (ставок); либо
 - средней эффективной ставкой и применяемой ставкой налога, с раскрытием метода расчёта применяемой ставки налога.

Раскрытие информации

- Объяснением изменений в применяемой налоговой ставке (ставках) в сравнении с предыдущим периодом.
- Сумма (и, если имеется, дата истечения срока действия) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, в отношении которых в отчёте о финансовом положении не был признан отложенный налоговый актив.
- Совокупная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние и ассоциированные компании, филиалы и совместные предприятия.
- В отношении каждого типа временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов:
 - сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в отчёте о финансовом положении для каждого представленного периода;
 - сумма возмещения / затрат по отложенному налогу, признанная в отчёте о прибылях и убытках (если она не очевидна из движения по статьям, признанным в отчёте о финансовом положении).
- В отношении прекращённой деятельности затраты по налогу, связанные с:
 - прибылью или убытком в связи с прекращением деятельности; и
 - прибылью или убытком от обычных операций по прекращённой деятельности за период, вместе с соответствующими суммами для каждого предыдущего периода.

Отчёт о финансовом положении (Statement of Financial Position)

- Компания должна раскрывать сумму отложенного налогового актива, а также основания в пользу его признания, когда:
 - реализация отложенного налогового актива зависит от получения будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую в результате погашения существующих налогооблагаемых временных разниц; и
 - компания несёт убыток в текущем и предыдущем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится отложенное налоговое требование (актив).