

Налоги на прибыль

МСФО 12

Цель стандарта

- Стандарт определяет порядок учета налога на прибыль.
- Главная задача отложенного налогообложения – отражение будущих налоговых последствий операций в том же отчетном периоде, в котором отражаются сами операции и их финансовый результат (принцип начисления)
- Информирование пользователей отчетности обо всех последствиях финансовых операций (включая налоговые)!

МСФО 12

Определения

- **Бухгалтерская прибыль (убыток)** – чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по уплате налога.
- **Налогооблагаемая прибыль (убыток)** – сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с налоговым законодательством.
- **Текущий налог** – сумма налога на прибыль к уплате в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка) за период.

МСФО 12

Определения

- **Отложенные налоговые обязательства** – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницеми.
- **Отложенные налоговые активы** – суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах.
- **Расходы по налогу на прибыль** – совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

Налогооблагаемая прибыль отличается от учетной прибыли

Причины:

- Не все доходы / расходы учитываются для целей налогообложения (государственные субсидии);
- Различные методы списания стоимости активов на расходы (амортизация);
- Различия в налоговых и учетных правилах формирования резервов (резерв по сомнительной задолженности);
- Отличное время учета расходов и доходов (кассовый метод и метод начисления);
- ...и прочее.

Иллюстрация

- Предприятие использует в работе оборудование, срок полезной службы которого составляет три года. Государство для целей налогового учета разрешает применять метод ускоренной амортизации к этому оборудованию. Первоначальная стоимость оборудования – 600 тыс. долл. Амортизация для целей налогового учета признается за первый, второй и третий годы как 50, 30 и 20 процентов стоимости данного оборудования соответственно. Для целей бухгалтерского учета предприятие использует метод линейной амортизации.
- Выручка предприятия составляет 900 тыс. долл. в год, а операционные расходы (не включающие амортизацию) равны 400 тыс. долл. На протяжении трех лет выручка и расходы не менялись.
- Ставка налога на прибыль составляет 25 процентов.

Налоговая амортизация

- за 1-й год – 300 тыс. долл. (600 тыс. долл. х 50%);
- за 2-й год – 180 тыс. долл. (600 тыс. долл. х 30%);
- за 3-й год – 120 тыс. долл. (600 тыс. долл. х 20%).

Расчет текущего налога на прибыль

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за три года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Налоговая амортизация	(300)	(180)	(120)	(600)
Налогооблагаемая прибыль	200	320	380	900
Налог на прибыль 25%	50	80	95	225

Отчет о прибылях и убытках за три года

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за три года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл. : 3 года)	(200)	(200)	(200)	(600)
Прибыль до налогообложения	300	300	300	900
Налог на прибыль (текущий)	(50)	(80)	(95)	(225)
Чистая прибыль (после налогообложения)	250	220	205	675

Расчет временных разниц и отложенного налога – метод ОПУ

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за три года
Налоговая амортизация	300	180	120	600
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл. : 3 года)	200	200	200	600
Временная разница	100	(20)	(80)	–
Отложенный налог, признаваемый в составе расходов в отчете о прибылях и убытках (ставка 25%)	25	(5)	(20)	–

ОПУ за три года с учетом отложенных налогов

Показатель	1-й год	2-й год	3-й год	Итого за три года
Выручка	900	900	900	2700
Операционные расходы	(400)	(400)	(400)	(1200)
Бухгалтерская амортизация (600 тыс. долл. : 3 года)	(200)	(200)	(200)	(600)
Прибыль до налогообложения	300	300	300	900
Налог на прибыль, в т.ч.:	(75)	(75)	(75)	(225)
– текущий налог	(50)	(80)	(95)	(225)
– отложенный налог	(25)	5	20	–
Чистая прибыль (после налогообложения)	225	225	225	675

Расчет отложенного налога балансовым методом

Дата	Балансовая стоимость основного средства	Налоговая база основного средства	Временная разница	ОНО
На дату приобретения	600	600	0	0
На конец 1-го года	400 (600 – 600 : 3)	300 (600 – 600 x 50%)	100	25
На конец 2-го года	200 (400 – 600 : 3)	120 (300 – 600 x 30%)	80	20
На конец 3-го года	0 (200 – 600 : 3)	0 (120 – 600 x 20%)	0	0

Вывод:

- Разницы между финансовой отчетностью и налоговым учетом, возникающие в связи с разным временем признания тех или иных операций, находят отражение как в отчете о прибылях и убытках, так и в балансе.
- Следовательно, отложенные налоги можно считать и через анализ ОПУ, и через анализ баланса.

Разницы

- **Метод баланса:**
- Разницы, возникающие на балансе, называют **временными** (temporary differences).

- **Метод отчета о прибылях и убытках:**
- Разницы, возникающие в ОПУ, называют **временными** (timing differences).

- **МСФО 12 требует применения балансового подхода!**

Преимущества балансового подхода

- Все временн**Ы**е разницы (ОПУ) являются частью вр**Е**менных (баланс), но обратное не верно.

Вр**Е**менные разницы

Временн**Ы**е разницы

Преимущества балансового подхода

- Отложенные налоги возникают не только из-за разного времени признания доходов и расходов в ОПУ и налоговой декларации, но и по статьям, доходы и расходы по которым **относятся непосредственно на капитал** (например, переоценка основных средств).

Балансовый подход позволяет:

- рассчитать входящие остатки отложенных налогов на балансе;
- учесть потенциальные налоговые последствия объединения компаний.

Отложенные налоги – *обзор балансового подхода*

1. Определить балансовую стоимость активов и обязательств и их налоговую базу на начало и конец периода;
2. Рассчитать отложенные налоговые активы и обязательства на начало и конец периода путем применения соответствующей ставки налога;
3. Учесть изменения отложенных налоговых активов и обязательств за отчетный период.

Временные разницы

- **Балансовая стоимость** актива или обязательства – это его оценка в финансовой отчетности в соответствии с МСФО.
- **Налоговая база** актива или обязательства – это сумма, по которой данный актив (обязательство) учитывается для целей налогообложения.

Налоговая база актива

- **Налоговая база актива** – это сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания при возмещении балансовой стоимости актива.

Если экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

1. Для капитализированных затрат (основные средства, НМА, запасы, незавершенное производство):

Налоговая база = Сумма будущих налоговых вычетов.

2. Для дебиторской задолженности:

Налоговая база = Балансовая стоимость – Будущие налогооблагаемые доходы

Налоговая база обязательства

- **Налоговая база обязательства** равняется его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах.

1. Для признанных, но не оплаченных расходов:

Налоговая база = Балансовая стоимость – Будущие налоговые вычеты.

2. Для авансов:

Налоговая база = Сумма будущих налогооблагаемых доходов

Отложенные налоги – *временные разницы*

Временные разницы могут быть облагаемыми или вычитаемыми:

- **Облагаемые разницы** приводят к увеличению налога в будущих периодах.
- **Вычитаемые разницы** приводят к уменьшению налога в будущих периодах.

Отложенные налоги – *временные разницы*

- **Облагаемые разницы** приводят к возникновению отложенных налоговых обязательств.
- **Вычитаемые разницы** приводят к возникновению отложенных налоговых активов.

Отложенные налоги – *временные разницы*

- **Налоговая база актива < учетной базы актива –**
(налогооблагаемая временная разница)
- **Отложенное налоговое обязательство**
(в налоговых целях расходы больше, чем в бухгалтерском учете)

- **Налоговая база актива > учетной базы актива –**
(вычитаемая временная разница)
- **Отложенный налоговый актив**
(в налоговых целях не списаны расходы, которые нашли отражение в бухгалтерском учете)

Отложенные налоги – *временные разницы*

- **Налоговая база обязательства > учетной базы обязательства**
(налогооблагаемая временная разница)
- **Отложенное налоговое обязательство**
(в соответствии с МСФО 39 кредит, полученный по ставке ниже рыночной, был пересчитан по справедливой стоимости)
- **Налоговая база обязательства < учетной базы обязательства**
(вычитаемая временная разница)
- **Отложенный налоговый актив**
(в учете произведено начисление расхода, который уменьшит налогооблагаемую базу по оплате (добровольное медицинское страхование)).

Отложенные налоги – *временные разницы*

ВАЖНО!!!

- Не всегда разницы в базах приведут к появлению отложенных налоговых активов или обязательств (например, уплаченный штраф никогда не будет принят для целей налогообложения).
- Для статей, не приводящим к налоговым последствиям, налоговая база применяется равной бухгалтерской, т.е. по таким статьям временной разницы не будет.

Отложенные налоги – *временные разницы*

- Не только разницы в базах приводят к появлению налоговых последствий в будущих отчетных периодах.
- Налоговые убытки приводят к появлению отложенных налоговых активов.

Отложенные налоги – *признание*

- **Налогооблагаемые временные разницы**
- Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для **всех** налогооблагаемых ВР.

- **Вычитаемые временные разницы**
- Отложенный налоговый актив должен признаваться для **всех** налогооблагаемых ВР, в той мере, в которой существует **вероятность** того, что будет получена налогооблагаемая прибыль. Балансовая стоимость ОНА должна проверяться по состоянию на каждую отчетную дату.

Отложенные налоги – *оценка*

- Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться по **ставкам налога**, которые
 - предполагается применять к периоду реализации актива или погашения обязательства;
 - закреплены законодательно к отчетной дате;
 - учитывают способ реализации актива / погашения обязательства.

Отложенные налоговые требования и обязательства не дисконтируются!!!

Отложенные налоги – *оценка и признание (продолжение)*

- Изменение отложенных активов и обязательств учитывается так же, как учитывается подлежащая статья.
- Таким образом, оно может быть отнесено на:
 - Отчет о прибылях и убытках.
 - Капитал.

Отложенные налоги —

Пример № 1

	МСФО	Налоговый учет	разница	ОНА / ОНО
Активы на 01.01.2017г.	1000	800	200	60
Амортизация за год	100	150		
Активы на 31.12.2017г.	900	650	250	75
Переоценка	350	-	350	105
Сальдо на 31.12.2017г.	1250	650	600	180

Ставка налога на прибыль составляет 30%

Отложенные налоги – *отражение в отчетности*

- Налоговые активы и обязательства представляются в балансе **отдельно** от других активов и обязательств.
- Отложенные налоговые требования и обязательства представляются **отдельно** от текущих налоговых требований и обязательств.
- Затраты по налогу на прибыль отражаются **отдельной строкой** в отчете о прибылях и убытках.
- **Взаимозачет** отложенных активов и обязательств возможен.

Отложенные налоги – *раскрытие информации*

- Текущие затраты по налогу (возмещение налога);
- Корректировки в отношении предыдущих периодов;
- Движение по отложенным налогам;
- Отложенные налоги в связи с изменением ставки налога на прибыль;
- Затраты по налогу (возмещение налога) в связи с изменениями в учетной политике и исправлением ошибок;
- Расшифровка временных разниц;
- Налоговые последствия прекращенных операций; суммы и даты прекращения действия непризнанных ОНА;
- Сверку между затратами по налогу и учетной прибылью;
- Согласование эффективных и действующих ставок.