

# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## 1. Суть отложенного налогообложения

Компания оказала услуги и отразила выручку в бухгалтерском учете в размере 10 000 руб. в 2XX1 году. Оплата за услуги поступила в 2XX2 году. Согласно налоговой политике налог на прибыль начисляется, когда денежные средства получены (по кассовому методу). Выручка начисляется в 2XX1 году, а текущий налог на прибыль в 2XX2 году.

	Без отл. налогов		С отл. налогами	
	2XX1	2XX2	2XX1	2XX2
Выручка	10 000		10 000	
Текущий налог на прибыль		(2 000)		(2 000)
Расход по отлож. налогу на прибыль			(2 000)	2 000
<b>Финансовый результат</b>	<b>10 000</b>	<b>(2 000)</b>	<b>8 000</b>	<b>0</b>

Если не применять учет отложенных налогов, то доход начислен в 2XX1 году, а налог, относящийся к данному доходу в следующем 2XX2.

Если применять учет отложенных налогов, то доход и налог на прибыль, относящийся к данному доходу, признаются в одном году.

Начисление ОНО означает, что компания признала доход в отчетности, но юридическая обязанность по его уплате возникнет в будущем.

# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## 2. Балансовая и налоговая стоимость

### Балансовая стоимость

- Сумма, в которой активы/обязательства отражены в бухгалтерском учете.
- Сумма, которую компания возместит за актив/обязательство

### Налоговая стоимость

Суть:

- Сумма, в которой активы/обязательства отражены в налоговом учете.
- Сумма, которую компания может признать для целей налогообложения

Балансовая стоимость может быть равна, а может быть не равна налоговой.  
Разницы между ними могут быть постоянными или временными.

### Налоговая стоимость актива

- - это сумма, которая вычитается в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, поступающих предприятию при возмещении актива.

### Налоговая стоимость обязательства

- - это балансовая стоимость за минусом любых сумм, которые подлежат вычету в налоговых целях в отношении данного обязательства в будущих периодах.

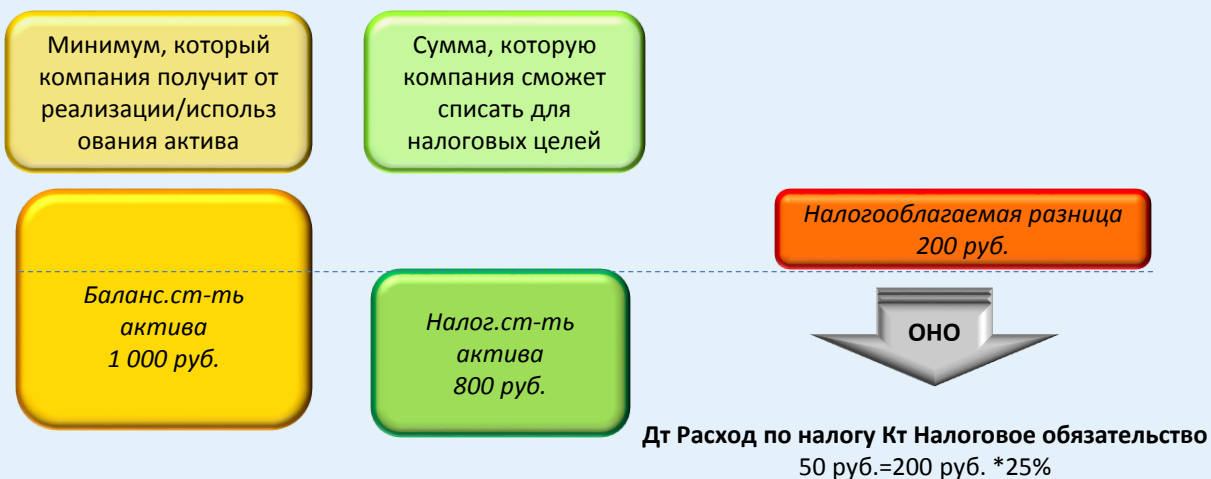
# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## 3. Временные разницы

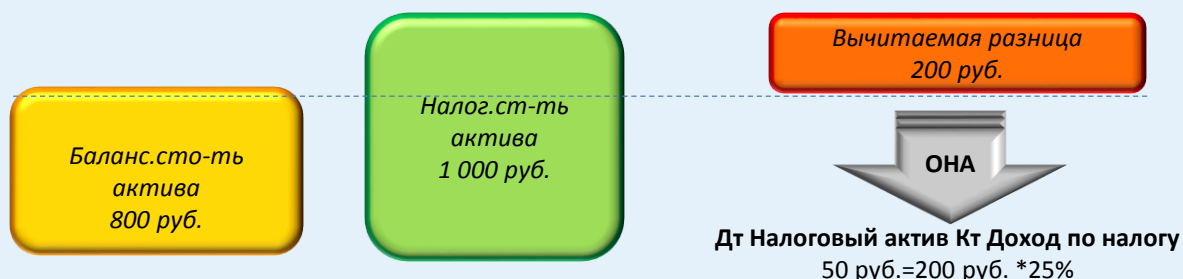
- разницы возникают вследствие того, что время признания некоторых доходов и расходов для целей финансовой отчетности и для целей налогообложения не совпадает.

- ✓ применение разных сроков полезного использования для долгосрочных активов
- ✓ применение разных методов амортизации для долгосрочных активов
- ✓ применение разных методов учета для процентов, дивидендов: кассового и метода начисления

**Временные разницы приводят к возникновению отложенных налогов.**



В МСФО признаются ОНО по всем налогооблагаемым временным разницам



В МСФО ОНА должен признаваться в той мере, в которой существует вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать неиспользованные налоговые убытки.

# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## 4. Постоянные разницы

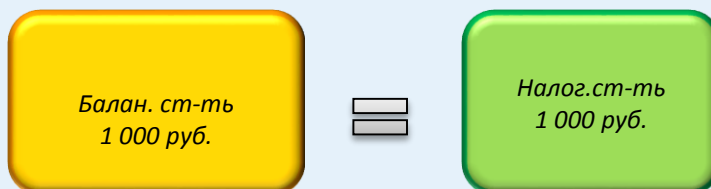
Постоянные разницы возникают, когда доходы или расходы, отраженные в бухгалтерском учете, не учитываются при расчете налога на прибыль как в текущем периоде, так и в будущих.

- ✓ не принимаются для целей налогообложения некоторые категории расходов (рекламные расходы, расходы на маркетинг)
- ✓ не принимаются для целей налогообложения документально неподтвержденные расходы

**Постоянные разницы не приводят к возникновению отложенных налогов.**

**Понятие «Постоянные разницы» в МСФО (IAS) 12 отсутствует, но они подразумеваются:**

Если экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.



# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## Разные СПИ в бухгалтерском и в налоговом учете

Первоначальная стоимость основного средства в налоговом учете и бухгалтерском совпадает 120,000, но срок полезного использования разный: в б/у 3 года, а в н/у 2 года. Ставка налога 20%. Разница в СПИ приводит к возникновению отложенных налогов.

	Баланс. ст-ть	Налог. ст-ть	Временная разница	 *20% ОНО	Проводки
ПС	120,000	120,000	0	0	
1 год	80,000	60,000	20,000	4,000	Дт Расход по налогу Кт ОНО 4 000
2 год	40,000	0	40,000	8,000	Дт Расход по налогу Кт ОНО 4 000
3 год	0	0	0	0	Дт ОНО Кт Расход по налогу 8 000

## Признание ОНА по убыткам

В отчетном году компания признала обесценение активов в сумме 150\$.

Согласно местному налоговому законодательству компания может осуществлять перенос налогового убытка на будущее в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. Т.е. зачитывать убыток против полученной прибыли.

### Вариант 1

Компания ожидает, что за счет развития других направлений бизнеса получит достаточно налогооблагаемой прибыли, чтобы зачесть налоговые убытки.

Поэтому компания признает ОНА.

БС актива на отчетную дату = 1 000

НС актива на отчетную дату = 1 150

**Разница: временная вычитаемая**

Дт ОНА

Кт Доход по налогу

$150 \cdot 20\% = 30$  млн.долл.

### Вариант 2

Компания планирует закрыть дочернюю компанию, на которой образовался налоговый убыток. Налоговый убыток не может быть перенесен на другие компании.

Значит компания не сможет реализовать налоговые убытки и ОНА не признаётся.

БС актива на отчетную дату = 1 000

НС актива на отчетную дату = 1 000

**Разница: постоянная**

# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## Резерв по искам

На отчетную дату компания Альфа создала резерв расходов по искам в сумме 10 млн. долл.

### Вариант 1.

Согласно местному налоговому законодательству расходы по искам признаются в момент вынесения судебных решений.

БС обязательства на отчетную дату =10

НС обязательства на отчетную дату =0

**Разница: временная вычитаемая**

Резерв в сумме 10 млн. долл. создает отложенный налоговый актив.

Дт ОНА

Кт Доход по налогу

$10 \cdot 20\% = 2$  млн.долл.

### Вариант 2.

Согласно местному налоговому законодательству расходы по искам не признаются.

БС обязательства на отчетную дату =10

НС обязательства на отчетную дату =10

**Разница: постоянная**

Резерв не создает временных разниц, отложенные налоги не возникают.

## Капитализация НМА

На отчетную дату компания Альфа капитализировала расходы на разработку НМА в сумме 30 млн. долл.

### Вариант 1.

Согласно местному налоговому законодательству расходы на разработку признаются в момент, когда расходы понесены.

БС актива на отчетную дату =30

НС актива на отчетную дату =0

(в нал. учете признан расход, актива нет)

**Разница: временная налогооблагаемая**

Капитализация НМА в сумме 30 млн.долл. создает отложенное налоговое обязательство:

Дт Расход по налогу

Кт ОНО

$30 \cdot 20\% = 6$  млн.долл.

### Вариант 2.

Согласно местному налоговому законодательству на разработку капитализируются частично в сумме 10 млн., остальные 20 млн. признаются в момент, когда расходы понесены.

БС актива на отчетную дату =30

НС актива на отчетную дату =10

(в нал. учете признан расход 20, актив 10)

**Разница: временная налогооблагаемая**

Капитализация НМА создает отложенное налоговое обязательство:

Дт Расход по налогу

Кт ОНО

$10 \cdot 20\% = 2$  млн.долл.

## МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

### 5. Сверка бухгалтерской прибыли и налога на прибыль

Компания применяет разные СПИ для бухучета и налогового учета.

Согласно местному налоговому законодательству расходы на рекламу нормируемые.

Компания может принять в налоговых целях только часть расходов на рекламу.

Ставка налога на прибыль 20%.



	Бухгал.учет	Налоговый учет	Врем. разницы	Пост. разницы
Выручка	100,000	100,000		
Зарплата и ЕСН	(60,500)	(60,500)		
Амортизация ОС	(15,000)	(25,000)	10,000	-
Амортизация НМА	(3,000)	(2,000)	(1,000)	-
Реклам.расходы	(4,500)	(1,000)	-	(3,500)
<b>Прибыль</b>	<b>17,000</b>	<b>11,500</b>	<b>9,000</b>	<b>(3,500)</b>

Компания должна начислить и заплатить текущий налог **2 300\$ (11 500\*20%)**

Дт Расходы по текущему налогу      Кт Задолженность по текущему налогу      **2 300\$**

Из за разниц в СПИ компания в будущем должна будет заплатить **1 800\$ (9 000\*20%)**

Дт Расходы по отложенному налогу      Кт Отложенный налог      **1 800\$**

**Итого начислено налога:      4 100\$**

#### Сверка бухгалтерской прибыли и налога на прибыль:

Прибыль/(убыток)	<b>17,000</b>
Ставка	20%
Налог на прибыль по ставке 20% = 17 000 * 20% =	3,400
Расходы, не принимаемые к вычету = 3 500 * 20% =	700
<b>Налог на прибыль за год</b>	<b>4,100</b>

# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## 6. Признание налогов в ПСД и в капитале

Текущий и отложенный налоги, относящиеся к статьям, отраженным в составе прочей совокупной прибыли, должны признаваться в составе прочей совокупной прибыли.

Текущий и отложенный налоги, относящиеся к статьям, отраженным непосредственно в капитале, должны признаваться непосредственно в капитале.

Компания приобрела акции на сумму 100 тыс. долл. Инвестиция была отражена по справедливой стоимости через прочий совокупный доход. На отчетную дату справедливая стоимость инвестиции составляла 160 тыс. долларов.

Согласно местному налоговому законодательству налог не начисляется на переоценку, но в момент реализации налогообложению подлежит вся сумма (первоначальная стоимость и переоценка).

В момент продажи переоценка будет реализована и с нее компания заплатит налог. Значит разница временная и приводит к возникновению отложенных налогов.

Признание инвестиции и переоценки:

Дт Инвестиция Кт Денежные средства 100 тыс.долл.

Дт Инвестиция Кт ПСД 60 тыс.долл.

БС актива на отчетную дату = 160

НС актива на отчетную дату = 100

**Разница: временная налогооблагаемая**

Так как переоценка признается через ПСД, то и налог признается в составе ПСД.

Дт ПСД Кт ОНО  $60 \cdot 20\% = 3$  тыс.долл



# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## 7. Переоценка ОС и отложенный налог

В бухгалтерском учете компания может производить переоценку ОС.

В налоговом учете переоценка ОС, как правило, не признается.

С точки зрения МСФО разница возникающая между бухгалтерской (справедливой) стоимостью и налоговой создает временную разницу.

Разница является временной, так как разница в стоимости будет возмещена в будущем либо за счет продажи ОС по этой справедливой стоимости, либо за счет получения прибыли от использования ОС.

Таким образом, признавая переоценку ОС, компания должна признать отложенный налог с переоценки.

Так как переоценка признается через прочий совокупный доход, то и отложенный налог должен также начисляться через него же.

### Переоценка основных средств

В 2001 году компания провела переоценку ОС с 1 000 до 1 300 тыс. руб.  
Ставка налога на прибыль 20%. Срок полезного использования 3 года.

#### 2001 год

Переоценка ОС до СС

Дт	Основные средства	300
Кт	Резерв переоценки	300

Начисление отложенного налога  $= 300 * 20\% = 60$

Дт	Резерв переоценки	60
Кт	Отложенный налог	60

#### 2002 год

Доначисление амортизации от суммы переоценки  $= 300 : 3 = 100$

Дт	Амортизация ОС	100
Кт	Основные средства	100

Начисление отложенного налога  $= 100 * 20\% = 20$

Дт	Отложенный налог	20
Кт	Резерв переоценки	20

# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## 8. Особенности отл. налога при приобретении дочерней компании

### *Переоценка активов приобретенной дочерней компании до справедливой стоимости*

Альфа приобрела дочернюю компанию Бета. Балансовая стоимость активов ниже справедливой стоимости на 100 тыс.

С переоценки до справедливой стоимости нужно начислить отложенные налоги.

*Дт Резерв переоценки Кт ОНО 100 тыс. \* 25% = 25 тыс.*

### *Гудвил и обесценение гудвила*

В результате приобретения Бета был признан гудвил в сумме 20 тыс.

В следующем году компания признала обесценение гудвила 5 тыс.

**С гудвила отложенные налоги не начисляются.** Это связано с тем, что гудвил рассчитывается как остаточная величина (вознаграждение + НКД - чистые активы) и, если посчитать отложенный налог с гудвила, это приведет к снижению чистых активов и, как результат, к увеличению гудвила. Завышение гудвила является необоснованным, поэтому стандарт запрещает начислять отложенные налоги с гудвила.

Обесценение гудвила также не приводит к возникновению отложенных налогов, так как само признание гудвила не приводит к возникновению отложенных налогов.

# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## 9. Особенности отложенного налога для инвестиций в дочерние и ассоциированные компании

Предприятие должно признавать отложенные налоги в отношении всех разниц, связанных с инвестициями в дочерние и ассоциированные предприятия, за исключением той части, которая удовлетворяет обоим условиям:

- предприятие способно контролировать сроки восстановления временной разницы;
- существует вероятность того, что в обозримом будущем временная разница не будет восстановлена.

Материнская компания оказывает на ассоциированную компанию значительное влияние, но не контролирует ее дивидендную и другие политики. Поэтому, если между компаниями есть соглашения, запрещающие распределение прибыли ассоциированного предприятия в обозримом будущем, компания не признает отложенные налоги. Так как, в обозримом будущем, дивиденды не будут выплачены, и не возникнет обязанности по уплате налогов. Если же данного соглашения нет, материнская компания признает отложенные налоги.

Материнская компания может определять дивидендную политику дочерней компании. Поэтому, если в обозримом будущем планируется выплата дивидендов дочерней компанией отложенные налоги должны признаваться, если же не планируется выплата дивидендов, отложенные налоги не признаются.



# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## 10. Отложенный налог с нереализованной внутригрупповой прибыли

С нереализованной прибыли нужно начислить отложенные налоги.

### НРП

Компания А и Б платят налог по ставке 24%.

Компания А продала компании Б запасы за 1,100\$. Себестоимость запасов 1 000\$. Нереализованная прибыль равна 100\$. С данной прибыли компания А начислила текущий налог 24\$ (100\$\*24%).

На консолидации необходимо сделать корректировку на исключение НРП:

Дт	Выручка	1,100
Кт	Себестоимость	1,000
Кт	Товары	100

А также с НРП начислить отложенный налог: 100\*24%= 24\$

Дт ОНО	24\$
Кт Налог на прибыль	24\$

	А	Б	НРП	Налог	Консолидация
<b>Баланс</b>					
Товары		1,100	(100)		1,000
Денежные средства	1,100	(1,100)			-
Прибыль	76		(100)	24	-
Обязательство по налогу	24			(24)	-
Обязательства прочие	1,000				1,000
<b>Отчет о прибылях и убытках</b>	-				-
Выручка	1,100		(1,100)		-
Себестоимость	(1,000)		1,000		-
Налог на прибыль	(24)			24	-
Прибыль	76	-	(100)	24	-

В таблице наглядно видно, что на консолидации уходит как НРП так и налог ,который с него начислен в индивидуальной отчетности.

## МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

Если компании группы платят налог по разным ставкам, то нерезализованной прибыли нужно начислить отложенные налоги по ставке покупателя.

### НРП

Компания А компания платит налог по ставке 24%. Компания Б компания платит налог по ставке 20%.

Компания А продала компании Б запасы за 1,100\$. Себестоимость запасов 1 000\$. Нерезализованная прибыль равна 100\$. С данной прибыли компания А начислила текущий налог 24\$ (100\$\*24%).

На консолидации необходимо сделать корректировку на исключение НРП:

Дт	Выручка	1,100
Кт	Себестоимость	1,000
Кт	Товары	100

А также с НРП начислить отложенный налог:  $100 * 20\% = 20\$$

Дт ОНО	20\$
Кт Налог на прибыль	20\$

	А	Б	НРП	Налог	Консолидация
<b>Баланс</b>					
Товары		1,100	(100)		1,000
Денежные средства	1,100	(1,100)			-
Прибыль	76		(100)	20	(4)
Обязательство по налогу	24			(20)	4
Обязательства прочие	1,000				1,000
<b>Отчет о прибылях и убытках</b>	-				-
Выручка	1,100		(1,100)		-
Себестоимость	(1,000)		1,000		-
Налог на прибыль	(24)			20	(4)
Прибыль	76	-	(100)	20	(4)

Компания А заплатит налог в 24\$, в то время как компания Б сможет возместить только 20\$. Таким образом, из-за разных ставок компания должна признать отложенный налог. В таблице видно, что в результате данной операции итог по налогу равен 4\$.

# МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль»

## 11. Налоговые ставки

Отложенные налоги оцениваются с использованием ставок налога, которые, как ожидается, будут применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства, а также определяются на основе ставок налога, действующих или по существу действующих на конец отчетного периода.

Оценка отложенных налогов должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, с помощью которого предприятие предполагает возместить или погасить балансовую стоимость этих активов и обязательств.

Актив имеет балансовую стоимость в размере 100 и налоговую базу в размере 60. В случае продажи актива применялась бы ставка налога 20%, а к другим доходам применялась бы ставка налога 30%.

*Предприятие признает отложенное налоговое обязательство в размере 8 (20% от 40), если предприятие предполагает продать актив без его дальнейшего использования или отложенное налоговое обязательство в размере 12 (30% от 40), если рассчитывает сохранить актив и возместить его балансовую стоимость через использование.*

## 11. Раскрытие

- ✓ Текущие и отложенные налоги представляются отдельно.
- ✓ Отложенные налоговый активы и обязательства всегда классифицируются как долгосрочные (но никогда не дисконтируются).
- ✓ Предприятие должно проводить взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств тогда и только тогда, когда предприятие:
  - имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных сумм;
  - намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.
- ✓ Основные компоненты расхода (дохода) по налогу должны раскрываться отдельно (расход (доход) по текущему налогу на прибыль, корректировки, изменения в результате изменения ставки, восстановление/списание налоговых активов и т.д.)
- ✓ Отдельно раскрывается информация о налоге, относящийся к статьям, которые отражаются непосредственно в капитале, объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью и т.д.