

Не думай о доходах свысока...

Практические аспекты применения МСФО 12 «Налог на прибыль». // Константин Блохин. "Новые системы финансового учета" № 3, март 2007 г.

// Константин Блохин, главный редактор

Организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в Российской Федерации, являются участниками налоговых отношений, регулируемых нормативными актами, входящими в сферу законодательства о налогах и сборах. Одним из основных налогов, создающих значительную налоговую нагрузку на субъектов предпринимательства, является налог на прибыль организаций.

Сложность бухгалтерского учета указанного налога, его отражения в отчетности обусловлены различиями в правилах признания активов и обязательств в качестве доходов и расходов для целей учета и налогообложения, что приводит

к возникновению временных разниц и, как следствие, отложенных налогов.

При составлении финансовой отчетности с целью привлечения заемного международного капитала становится актуальным выполнение требований международных стандартов, связанных, в том числе, и с отражением операций по налогу на прибыль.

Стандарт МСФО 12 «Налог на прибыль» (далее по тексту - МСФО 12) регламентирует вопросы, связанные с отражением указанного налога в финансовой отчетности организации. При этом повышенное внимание уделяется учету текущих и будущих налоговых последствий, а именно:

- будущего возмещения (погашения) стоимости активов (обязательств), которые признаются в отчете организации;

- операций и других событий текущего периода, которые признаются в финансовой отчетности организации.

Основное требование стандарта заключается в том, что организация обязана учитывать

налоговые последствия операций и других событий точно так же, как она учитывает сами эти операции и события. Если указанные операции (события) находят отражение в отчете о прибылях и убытках, то в этом же отчете должны отражаться связанные с ними налоговые последствия. Для операций (событий), которые отражаются непосредственно в капитале (не включаются в отчет о прибылях и убытках), связанные с ними налоговые последствия также находят отражение непосредственно в капитале организации.

Актуальность указанного стандарта объясняется тем обстоятельством, что правила формирования налоговой базы, предусмотренные совокупностью международных стандартов, очень часто отличаются от соответствующих требований, которые устанавливаются налоговым законодательством конкретного государства. Следовательно, прибыль, сформированная в соответствии с МСФО, может существенно отличаться от величины налогооблагаемой прибыли. При этом прибыль, определенная согласно национальным правилам бухгалтерского учета, как правило, мало чем отличается от налогооблагаемой прибыли. Однако данное обстоятельство не является характерным для бухгалтерского учета, применяемого в РФ.

Остановимся на основных понятиях и подробно рассмотрим их содержание и применение на конкретных практических примерах.

Балансовая стоимость - стоимость актива (обязательства), отраженная в бухгалтерском балансе организации на конец отчетного периода.

Налоговая база - стоимость актива (обязательства), сформированная в соответствии с требованиями налогового законодательства, которая присваивается ему для целей исчисления налога на прибыль и учитывается при определении налогооблагаемой прибыли. В случае если денежные потоки, связанные с реализацией актива (погашением обязательства) не учитываются для целей налогообложения, то налоговая база равна балансовой стоимости актива (обязательства).

Временные разницы - разницы между балансовой стоимостью и налоговой базой актива (обязательства). Они возникают, когда не совпадают бухгалтерская оценка актива (обязательства) и оценка, определяемая на основе налогового законодательства. Временные разницы могут быть налогооблагаемыми или

вычитаемыми.

Налогооблагаемые временные разницы - временные разницы между налоговой базой и балансовой стоимостью актива (обязательства), которые приводят к возникновению налогооблагаемых сумм при определении прибыли (убытка) будущих периодов, в которых балансовая стоимость этих активов (обязательств) возмещается или погашается. Результат: увеличение налоговой прибыли в будущих периодах, которая приводит к возникновению отложенного налогового обязательства.

Вычитаемые временные разницы - временные разницы между балансовой стоимостью и налоговой базой актива (обязательства), результатом которых являются налоговые вычеты при определении налогооблагаемой прибыли (убытка), когда балансовая стоимость актива (обязательства) возмещается или погашается. Результат: уменьшение налоговой прибыли в будущих периодах; приводит к возникновению отложенного налогового требования (актива).

Налогооблагаемая прибыль (убыток) - сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с требованиями налогового законодательства, в отношении которых уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Отложенный налоговый актив - сумма налога на прибыль, возмещаемая в будущих периодах в связи вычитаемыми временными разницами, перенесенными на будущие периоды, не принятыми налоговыми убытками, перенесенными на будущие периоды, или неиспользованными налоговыми кредитами.

Отложенное налоговое обязательство - сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Расходы по отложенным налогам - изменения в сумме отложенных налоговых активов (обязательств) за отчетный период.

Текущие налоговые расходы - сумма налога на прибыль к уплате (возмещению) в

отношении налогооблагаемой прибыли (убытка) за период, которая рассчитывается на основании налоговой декларации.

Расходы по налогу - совокупность сумм расходов по текущим и отложенным налогам в отчетном периоде, учитываемая в отчете о прибылях и убытках.

В настоящее время методом учета налога на прибыль, который регулируется Международными стандартами финансовой отчетности, является метод обязательств. Сущность указанного метода состоит в следующем.

Необходимо рассчитать и отразить в бухгалтерском балансе фактические налоговые обязательства, которые подлежат уплате в будущих налоговых периодах. Сумма признанных налоговых активов и обязательств должна соответствовать всем имеющимся в настоящее время временным разницам, умноженным на текущую или будущую ставку налога. Разница между суммой отложенных налоговых активов и обязательств, учтенных в балансе на начало отчетного периода, и суммой аналогичных активов и обязательств на дату его окончания, представляет собой отложенные налоговые расходы и относится на финансовые результаты.

Экономическая сущность отложенных налогов, обязательство по уплате которых наступит в последующих периодах, заключается в том, что они позволяют устранить налоговый эффект и достоверно сформировать показатели бухгалтерской отчетности организации. Результаты всех хозяйственных операций признаются в отчетности организации в периоде их совершения. В то же время большинство указанных операций имеют определенные налоговые последствия. Данные последствия определяются положениями налогового законодательства и влияют на размер исчисленного налога на прибыль. Следовательно, обоснованно предположить, что все налоговые последствия произведенных хозяйственных операций должны находить отражение в том же отчетном периоде. Рассмотрим практическую ситуацию.

Пример.

Организация, не являющаяся плательщиком НДС, занимается оказанием

консультационных услуг. При этом для целей исчисления налога на прибыль ею применяется кассовый метод. За последние два полных календарных года работы она имеет следующие финансовые показатели (единица измерения - долл.) (см. табл. 1).

Таблица 1

Показатель хозяйственной деятельности организации

2004 год

2005 год

Выручка от оказания услуг

60 000

80 000

Себестоимость оказанных услуг

50 000

65 000

Поступившая оплата за оказанные услуги

55 000

85 000

Дебиторская задолженность получателей услуг на начало периода

0

5 000

Дебиторская задолженность получателей услуг на конец периода

5 000

0

При этом по результатам работы за 2004 г. было принято решение выплатить дивиденды, которые составляют 30% от чистой прибыли (стоимости чистых активов).

Сформируем сравнительную бухгалтерскую и налоговую отчетность по каждому отчетному периоду (табл. 2)

Таблица 2

Показатели хозяйственной деятельности,

2004 г.

ОПУ

Налоговый учет

Выручка от реализации

60.000

55.000

Себестоимость оказанных услуг

50.000

45.800

Прибыль от реализации услуг

10.000

9.200

Налог на прибыль (24%)

2.200*

2.200

Чистая прибыль после налогообложения

7.800

7.000

Размер начисленных дивидендов

2.340

* При расчете чистой прибыли по данным бухгалтерского учета (стоимости чистых активов), необходимой для расчета дивидендов по результатам деятельности за 2004 г., учитывается сумма, начисленная к уплате в бюджет на основании налоговых деклараций.

При расчете себестоимости оказанных услуг для целей налогообложения считается, что все произведенные расходы являются прямыми. Их размер определен пропорционально размеру поступивших денежных средств, отнесенных к общему размеру выручки по данным бухгалтерского учета (табл. 3).

Таблица 3

Показатели хозяйственной деятельности,

2005 г.

ОПУ

Налоговый учет

Выручка от реализации

80 000

85 000

Себестоимость оказанных услуг

65 000

69 200

Прибыль от реализации услуг

15 000

15 800

Налог на прибыль (24%)

3 800

3 800

Чистая прибыль после налогообложения

11 200

12 000

Таким образом, в 2005 г. налогооблагаемая прибыль превысила прибыль, исчисленную по данным бухгалтерского учета, на 800 долл. В связи с указанным обстоятельством возникла обязанность дополнительно перечислить в бюджет налог в сумме 200 долл. за деятельность, осуществленную в 2004 г. Таким образом, можно предположить, что чистая прибыль за 2004 г., сформированная без учета отложенного налога, недостоверно отражает финансовый результат от деятельности за отчетный период. Следовательно, расчет чистых активов организации также содержит порок, и дивиденды за 2004 г. были начислены некорректно.

На приведенном примере наглядно видно, что использование в бухгалтерском учете и отчетности отложенных налогов дает возможность достоверно сформировать показатели отчетности.

Алгоритм расчета расходов по налогу

Рассматриваемый международный стандарт ориентирован на бухгалтерский баланс, используя при признании отложенных налогов метод «скорректированной оценки». В соответствии с данным методом должны быть рассчитаны отложенные налоговые обязательства или требования (активы), которые в обязательном порядке должны быть отражены в балансе организации.

Рассмотрим последовательность действий, связанных с начислением всей совокупности налоговых обязательств или активов.

Расчет и начисление текущих налоговых обязательств по налогу на прибыль.
Источником информации является налоговая декларация.

Определение элементов отчетности, у которых отличаются бухгалтерские и налоговые базы.

Определение балансовой стоимости и налоговой базы активов и обязательств, их разницы.

Определение временных разниц путем сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой базой.

Определение временных разниц, которые не приводят к образованию отложенных налогов.

Проведение классификации налоговых разниц путем деления их на налогооблагаемые и вычитаемые. Практическая ценность указанной классификации заключается в следующем:

- отложенные налоговые обязательства подлежат признанию в полной сумме;
- отложенные налоговые активы (требования) признаются только в той сумме, в которой их реализация считается вероятной.

Объединение информации, которая относится к вычитаемым временным разницам. При этом важно осуществить анализ ограничений, которые накладываются на сроки их восстановления. Например, чистые операционные убытки могут быть учтены при уменьшении налогооблагаемой базы ограниченное количество периодов.

Определение расчетным путем налогового эффекта от всей совокупности налогооблагаемых и вычитаемых разниц. При этом должна использоваться ожидаемая ставка налогообложения. Таким образом, будет произведен расчет отложенных налоговых обязательств или активов.

Определение изменения баланса отложенных налоговых обязательств по сравнению с началом отчетного периода.

Проведение начисления отложенных налоговых активов или обязательств в бухгалтерском балансе, связанных с ними расходов в отчете о прибылях и убытках.

Налоговая база

Порядок формирования налоговой базы для активов и обязательств имеет ряд характерных особенностей.

Налоговая база актива является суммой, которая подлежит вычету из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит организация. Данный вычет производится после того, как будет произведено возмещение (полностью или частично) балансовой стоимости актива. В случае если экономические выгоды не учитываются для

целей налогообложения, налоговая база актива тождественна его балансовой стоимости.

Возмещение балансовой стоимости актива может иметь следующие формы:

- включение амортизационных отчислений по основным средствам в расходы текущего периода;
- вычет остаточной стоимости при выбытии основного средства;
- включение актива в себестоимость продукции (например, материалы).

Определим порядок формирования налоговой базы **типовых активов**, принадлежащих организации.

1. Наименование актива: основное средство. Возмещение стоимости основного средства производится посредством начисления амортизационных отчислений. При этом размер амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета и налогообложения считается идентичным.

Экономическая налоговая выгода: выручка от использования основного средства, прибыль (убыток) от его реализации.

Налоговая база: остаточная (балансовая) стоимость основного средства.

2. Наименование актива: дебиторская задолженность по процентному доходу, то есть сумма начисленных к получению (но не полученных) процентов по состоянию на отчетную дату.

Экономическая налоговая выгода при признании процентного дохода по кассовому методу отсутствует.

Налоговая база актива равна нулю, так как в момент признания процентного дохода для целей налогообложения (например, в момент получения денежных средств) сумма вычетов будет равна нулю.

3. Наименование актива: дебиторская задолженность получателей продукции на конец отчетного периода, учтенная ранее для целей налогообложения.

Экономическая налоговая выгода отсутствует, так как ранее уже была учтена.

Налоговая база актива равна балансовой величине дебиторской задолженности, так как отсутствует экономическая налоговая выгода.

Налоговая база **обязательства** равняется его балансовой стоимости за вычетом суммы, которая в будущих периодах будет вычитаться для целей налогообложения в отношении указанного обязательства. В отношении выручки, полученной авансом, налоговая база обязательства тождественна его балансовой стоимости за вычетом суммы выручки, которая не будет облагаться в будущих налоговых периодах.

1. Наименование обязательства: кредиторская задолженность, учитываемая для целей налогообложения по кассовому методу.

Налоговая база обязательства равна нулю, так как кредиторская задолженность будет использоваться в качестве вычета из балансовой стоимости обязательства в том налоговом периоде, в котором будет произведено погашение указанной задолженности.

2. Наименование обязательства: неоплаченная кредиторская задолженность, принимаемая для целей налогообложения по методу начисления и фактический расход

по которой уже учтен при формировании налогооблагаемой прибыли.

Налоговая база обязательства соответствует балансовой стоимости обязательства, так как в последующие налоговые периоды никакие вычеты в отношении указанного обязательства производиться не будут.

3. Наименование обязательства: полученная в качестве аванса процентная выручка, учитываемая для целей налогообложения по кассовому методу.

Налоговая база обязательства равна нулю, так как она является разностью между балансовой стоимостью обязательства и суммой аванса, которая не будет приниматься для целей налогообложения в следующих периодах. Величина указанных сумм совпадает.

Окончание следует.