

## ГРЯДУЩИЕ ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТЕ НАЛОГОВ НА ПРИБЫЛЬ

А.Б. Богопольский,  
руководитель МСФО-отчетности финансовой корпорации «УРАЛСИБ»

Целью нового проекта Совета МСФО по замене стандарта МСФО 12 «Налоги на прибыль» является уменьшение количества различий в учете налогов по МСФО и ГААП США (а именно со стандартом СФУ 109 «Учет налогов на прибыль» (*Accounting for Income Taxes*) и связанных с ним интерпретациями).

Улучшения будут приняты не в формате изменений или дополнений к уже существующему стандарту, а в виде его полной замены. *Проект новой редакции стандарта* МСФО 12 был опубликован 31 марта 2009 г., где также указан срок завершения представления комментариев — 31 июля 2009 г.

Вопросы учета налогов в МСФО давно требовали улучшения и уточнений: сам Совет МСФО добавил этот проект как неотложный к повестке своей текущей работы еще в 2002 г.

Видимо, последней каплей, которая все-таки передвинула вопрос об улучшении «налогового стандарта» из области критики и теоретических рассуждений на передний край реального изменения стандарта, стал «Меморандум о взаимопонимании». Этот документ, подписанный в 2006 г. между СМСФО и аналогичным Советом США (FASB), требовал в качестве одного из своих условий сближение МСФО и ГААП США в области учета налогов на прибыль. Меморандум устанавливал «дорожную карту» конвергенции двух глобальных систем стандартов финансовой отчетности на период с 2006 по 2008 г. Интересно отметить, что при этом практически одновременно Совет FASB объявил, что он прекратил какие-либо дискуссии по изменению учета налогов в ГААП США и не планирует в краткосрочной перспективе никаких дополнений к уже имеющемуся руководству в этой области. Таким образом, весь процесс конвергенции в части учета налогов будет происходить за счет движения МСФО в сторону ГААП США, а не их взаимного сближения навстречу друг другу.

Несмотря на задержку с реализацией этого проекта, новая редакция стандарта ожидается не ранее середины 2010 г., и, скорее всего, новый стандарт начнет фактически применяться на практике начиная с отчетности за 2011 г.

### Суть изменений

Оба стандарта (действующий МСФО 12 и СФУ 109) в качестве фундаментального принципа расчета отложенных налогов используют так называемый метод «балансовых обязательств» — когда компания признает отложенные налоговые активы и обязательства в отношении временных разниц, рассчитанных между балансовой и налоговой базами активов и обязательств. Общими являются и другие базовые концепции — такие, как, например, учет влияния переносимых на будущее налоговых убытков или налоговых льгот.

Однако существуют разночтения в деталях применения двух стандартов, в частности в сути исключений, которые по-разному установили эти стандарты.

МСФО обозначил следующие области учета налогов по МСФО, которых коснутся изменения:

- Определения (включая понятие налоговой базы).
- Исключения из временных разниц.
- Оценка отложенных налоговых активов и обязательств (далее – ОНА и ОНО соответственно).
- Признание ОНА.
- Отнесение налогов на элементы прибыли или капитала (*backward tracing*).
- Классификация в балансе.
- Неопределенные налоговые позиции.
- Раскрытия.
- Порядок перехода на новые правила.

Рассмотрим основные изменения подробнее.

### Определение налоговой базы

Ранее понятие *налоговой базы* связывалось с будущей вычитаемостью или «зачитываемостью» активов и обязательств для налоговых целей. Предлагаемое определение более простое: это стоимость элемента отчетности по существующим налоговым правилам. При этом балансовая база такого элемента (т. е. сумма, по которой он отражается в учете МСФО) может быть равна нулю.

Изменено и *определение временной разницы*. Ранее, ввиду отсутствия в МСФО понятия «постоянная разница», приходилось в ситуациях отсутствия налоговых последствий искусственно присваивать налоговой базе сумму, равную балансовой базе (чтобы избежать начисления отложенных налогов; для получения чисто арифметически временной разницы в сумме «ноль»). Теперь временными разницами будут признаваться только такие из них, которые приводят к возникновению вычитаемых или зачитываемых сумм в момент, когда оценка элемента баланса по МСФО возмещается или погашается. Таким образом, благодаря новому определению подразумевается, что постоянные разницы будут автоматически исключаться из расчета отложенных налогов, без необходимости «вменения» налоговой базе суммы, равной балансовой величине актива или обязательства.

Интересным является устранение правила, содержащегося в параграфе 52б МСФО 12, о том, что намерение руководства по поводу *способа дальнейшего использования* актива или обязательства может влиять на налоговую базу актива или обязательства. Сегодня налоговая база актива зависит от намерений компании в отношении метода погашения балансовой стоимости актива. Видимо, Совет МСФО чувствует себя не очень комфортно в этой связи, полагая, что предприятия могут манипулировать цифрами, выбирая наиболее выгодное им «намерение» в отношении способа использования актива (иногда может быть выгоднее продажа, в иных ситуациях – дальнейшая эксплуатация этого же актива).

Решив отменить альтернативу выбора для предприятий, Совет МСФО в проекте стандарта определяет налоговую базу актива как сумму, возможную к вычету предприятием в случае, если оно продало (передало) актив по цене, равной текущей балансовой стоимости данного актива на отчетную дату. При этом если при продаже актива не возникает налогооблагаемого дохода, то его налоговая база признается равной балансовой базе (т. е. текущей стоимости по МСФО).

Для заметок

*Налоговая база обязательства* будет определена как его балансовая стоимость за вычетом сумм, уменьшающих налогооблагаемый доход, который образовался бы в момент погашения обязательства на отчетную дату. Поэтому налоговая база начисленного обязательства, например, по гарантийным ремонтам или за полученные, но еще не отфактурованные услуги будет равна нулю.

Вводится ранее не существовавшее *определение налоговых льгот* — как выгод, получаемых предприятием от налоговых органов, которые уменьшают расчетную сумму текущих налоговых обязательств. Примером могут служить налоговые льготы за развитие производства в специальных экономических зонах.

Кроме того, вводится *определение инвестиционных налоговых льгот* — как выгод, получение которых напрямую связано с приобретением предприятием амортизируемых активов.

### Исключения из временных разниц

Действующей редакцией МСФО 12 предусмотрены *исключения* при определении отложенных налоговых последствий в момент первоначального признания определенных элементов отчетности. Так, отложенные налоговые активы и обязательства не признаются для соответственно вычитаемых или налогооблагаемых временных разниц, возникающих в результате первоначального признания:

- гудвилла либо
- актива или обязательства в связи со сделкой, которая не является объединением бизнесов и на момент совершения не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (убыток).

Теперь такое исключение частично отменяется и отложенный налог должен быть признан для всех временных разниц. Исключение остается в усеченной форме — в виде непризнания отложенного налогового обязательства при первоначальном признании гудвилла.

Что касается первой части ранее существовавшего исключения, то при возникновении временных разниц в процессе первоначального признания актива или обязательства необходимо разделить сумму данных налоговых последствий:

- на неспецифичный и
- специфичный для компании налоговый эффект.

При этом первый компонент *изменяет* балансовую стоимость актива или обязательства.

### Пример 1

Предприятие купило актив, стоимость которого не вычитается для налоговых целей, за 1 млн руб. (коллекционный автомобиль). Рассмотрим три варианта учета налоговых последствий, связанных с обсуждаемым выше исключением. При этом помним, что с точки зрения МСФО разница является временной, несмотря на то что расходы по амортизации коллекционного автомобиля никогда не будут признаны налоговыми органами и на первый взгляд разница кажется постоянной (мы подходим с позиции баланса, а не ОПУ).



$$\begin{aligned} & \text{чистая временная разница} \times (\text{ставка} / [1 - \text{ставка}]) = \\ & = 1\,000\,000 \times (0,2 / 0,8) = 250\,000. \end{aligned}$$

Таким образом, подразумевается, что рынок оценил бы «справедливую стоимость» такого актива в 1 250 000 руб. В результате наш актив отражается в балансе МСФО в сумме 1 250 000 руб., а ОНО – в сумме 250 000 руб.

Другими словами, мы могли бы сделать одну комплексную проводку:

**Дт** «Основные средства» (коллекционный автомобиль) – 1 250 000

**Кт** «Денежные средства» – 1 000 000

**Кт** «Отложенные налоговые обязательства» – 250 000

Для закрепления новой концепции рассмотрим обратный пример, когда налоговывчитаемая сумма также *не равна* балансовой при первоначальном признании актива, но при этом *выше* ее.

## Пример 2

Государство хочет стимулировать покупку очистных фильтров и за фильтр, который предприятие купило за 1 000 000 руб., разрешает налоговый вычет в размере 1 200 000 руб.

В этом случае, используя новый принцип МСФО 12 по определению налоговых последствий в ситуациях с разницей в базах при первоначальном признании, потребуется проводка (с учетом признания самого фильтра в одной комплексной проводке):

**Дт** «Основные средства» (очистной фильтр) – 950 000

**Дт** «Отложенный налоговый актив» – 50 000

**Кт** «Обязательства» (или «Деньги») – 1 000 000,

$$\begin{aligned} \text{где } 50\,000 & = (1\,200\,000 - 1\,000\,000) \times (0,2 / [1 - 0,2]) = \\ & = 200\,000 \times 0,25 = 50\,000. \end{aligned}$$

Общая формула для расчета конечной цены актива (КЦА) выглядит следующим образом:

$$\begin{aligned} \text{КЦА} - (\text{ставка} \times [\text{КЦА} - \text{налоговая база}]) & = \\ & = \text{денежная стоимость покупки актива}. \end{aligned}$$

Можно проверить правильность расчета ОНА следующей формулой:

$$\begin{aligned} \text{ОНА} & = (\text{налоговая база} - \text{КЦА}) \times \text{ставка} = \\ & = (1\,200\,000 - 950\,000) \times 20\% = 50\,000. \end{aligned}$$

### Инвестиции в дочерние компании

В настоящее время требуется, чтобы компания признавала отложенные налоговые обязательства в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании (а также филиалы, ассоциированные компании и доли участия в совместной деятельности), за исключением тех случаев, когда удовлетворены два условия:

- Материнская компания может контролировать время погашения временной разницы.
- Есть вероятность, что временная разница не будет погашена в обозримом будущем (например, дивиденды не будут распределены).

Отложенный налоговый актив в этих случаях не признается для всех вычитаемых временных разниц, за исключением тех случаев, когда есть вероятность:

- что временная разница будет погашена в обозримом будущем;
- будет получена налогооблагаемая прибыль, против которой временная разница может быть использована.

Под вероятностью здесь понимается концепция «скорее да, чем нет», т. е. более 50 %. В старой редакции такого разъяснения не было, а в новой предлагается просто заменить сам термин «вероятный» фразой «скорее да, чем нет» (по-английски *more likely than not*) – именно с целью избежать двойных толкований понятия вероятности.

Такой подход решает существующую методологическую проблему МСФО 12, заключающуюся в отсутствии разъяснения, что понимать под «вероятным событием» для целей учета налогов на прибыль. Дело в том, что на данный момент понятие «вероятность» в МСФО зависит от применяемого стандарта – например, если речь идет о МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и активы» и ряде других стандартов, то используется уже упомянутый подход (т. е. 50 % и выше). В контексте же более широко применяемой фундаментальной концепции признания элементов финансовой отчетности, описанной в «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности», под «вероятностью потоков будущих экономических выгод» обычно принято понимать исход со степенью уверенности 75 % и выше. Вряд ли можно признавать актив в полной сумме, если вероятность получения от него выгод колеблется чуть выше 50 %. Кроме того, для признания отдельных элементов отчетности необходимо применять понятие «высокая вероятность» (*highly probable*), что, видимо, соответствует уровню 90 % и выше (например, этот термин вероятности используется в МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» и МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»).

Согласно новой редакции, компании будут обязаны признавать отложенный налоговый актив или обязательство в отношении всех временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние компании, за исключением таких компаний и филиалов, расположенных за границей, разницы по которым являются постоянными по своей природе и не будут погашены в обозримом будущем. Интересно, что эта новая редакция устраняет понятие филиалов из дискуссии по данному вопросу. В целом отмена исключения может представить дополнительную трудность при расчете отложенных налогов для составления консолидированной и индивидуальной отчетности компаний, имеющих разветвленную международную сеть операций.

Для заметок

### Оценка отложенных налоговых активов и обязательств

Косметические изменения коснулись вопроса *оценки и представления отложенных налоговых активов*. Как известно, ранее ОНА признавались только до степени, «в какой существовала вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, против которой может быть использована вычитаемая временная разница». Другими словами, снижение ОНА до «реализуемого» уровня проводилось в виде расчетов за пределами учетных систем и не раскрывалось в отчетности (т. е. изначально ОНА показывались в «чистом» виде, уже за минусом подразумеваемого резерва на «нереализуемость»).

Теперь же ОНА будет в полной мере признаваться на все временные разницы, приводящие к возникновению сумм, которые будут вычитаемы в будущем (а также неиспользованные налоговые убытки и льготы), но при этом одновременно будет создаваться и раскрываться оценочный резерв, уменьшающий стоимость ОНА до «реализуемой» величины (опять же с учетом вероятности более 50 %).

### Пример 3

Если раньше ОНА представляли в балансе как сумму 1 млн руб., то теперь это надо будет делать «развернуто»:

ОНА, полная сумма – 1 200 000 руб.

Резерв под оценку реализуемости ОНА – (200 000) руб.

ОНА, чистая сумма – 1 000 000 руб.

### Налоговые ставки

Как известно, стандарт МСФО 12 предписывает использовать не текущие, а «практически принятые (установленные)» налоговые ставки для расчета отложенных налоговых активов и обязательств по состоянию на отчетную дату. Логика этого требования понятна: правильнее рассчитывать налоговые последствия, которые наступят в будущем, по тем ставкам, которые будут действовать в периоды реализации соответствующих временных разниц, а не тем, которые действовали в прошлом, в течение отчетного периода. Однако ранее было не совсем понятно, на какой стадии законотворческого обсуждения налоговые ставки уже могут считаться «практически установленными».

Новая редакция включает разъяснение термина «практически установленные налоговые ставки». Как часто в подобных случаях, МСФО взывают к историческому опыту и предписывают использовать новые ставки в тех случаях, когда, исходя из прошлого опыта, все последующие события, предусмотренные процедурой принятия закона, не влияли на окончательный размер вновь объявленной ставки налога. Если объявлена градирующая (ступенчатая по годам) шкала вводимых ставок налога, то задача усложнится тем, что для каждого будущего периода расчет должен включать соответствующую именно данному году вновь объявленную налоговую ставку.

### Распределенная и нераспределенная прибыль

В некоторых странах существуют разные ставки налогообложения прибыли в зависимости от того, распределена она собственникам в виде дивидендов или нет (часто распределенная прибыль облагается по меньшей ставке, чем нераспределенная – чтобы стимулировать выплату дивидендов, которые, в свою очередь, облагаются налогом на уровне акционеров).





### Классификация ОНА и ОНО в балансе

Существенно усложнились вопросы классификации ОНА и ОНО в балансе. Если раньше все отложенные налоговые последствия в балансе отражались просто как «внеоборотные», даже явно связанные, например, с краткосрочной дебиторской задолженностью или реализацией налогового убытка в периоде, следующем непосредственно за отчетным, то сейчас все ОНА и ОНО будут делить на долго- и краткосрочные.

Классификация будет напрямую зависеть от конкретного подлежащего актива или обязательства, которые привели к возникновению отложенного налога. Если же ОНА или ОНО не связаны напрямую с признанным активом или обязательством (например, актив, относящийся к налоговым убыткам или кредитам), то они классифицируются в зависимости от даты, когда предприятие планирует реализовать данный налоговый актив или погасить обязательство.

Например, ОНА, связанный с большим резервом по сомнительной дебиторской задолженности в отчетности МСФО по сравнению с ее налоговой базой, будет оборотным, а связанный с ускоренной амортизацией оборудования в финансовом учете – внеоборотным.

### Неопределенные налоговые позиции

Новый стандарт вводит не существовавшее в МСФО понятие «неопределенная налоговая позиция» (ННП, *uncertain tax position*) – термин, который ранее использовался только в ГААП США (в интерпретации ФИН-48 «*Accounting for Uncertainty in Income Taxes*»). Оно означает, что по какой-то определенной статье, включенной в налоговую декларацию, существует неопределенность в отношении ее признания налоговым органом, т. е. предприятие осознает наличие налоговых рисков.

Ранее подобные ситуации не были детально проработаны стандартами МСФО, в крайнем случае предприятия использовали МСФО 37 с его довольно размытыми подходами к условным обязательствам и резервам. Другими словами, при наличии неразрешенных споров с налоговым органом предприятие должно было оценить их исход (например, реализацию иска налоговой) как «вероятный», «возможный» или «отдаленный» и в зависимости от этого либо признавать резерв, либо раскрывать суть вопроса в примечаниях, либо игнорировать для целей отчетности. Рассчитывать резерв, если вероятность реализации судебного иска была ниже «возможной», запрещалось (см. МСФО 37, п. 27, пример 10А). Теперь же, в связи с отменой порога вероятности, предлагается новый подход к ситуациям, по которым предприятие осознает наличие у себя каких-либо конкретных налоговых рисков.

Для оценки ННП должна использоваться средневзвешенная величина вероятностей принятия налоговой позиции налоговыми органами, ранжированная и перемноженная «по исходам».

При этом должны рассматриваться все возможные исходы – например, отсутствие минимального порога вероятности, подразумеваемого в МСФО 37 как «отдаленная вероятность» (что примерно соответствует вероятности в размере 20 %), ниже которого предприятие не обязано ни создавать резерв, ни даже раскрывать условное обязательство в примечаниях к отчетности.

Предприятие должно исходить из гипотетического предположения, что налоговому органу доступна вся информация о данной ННП и он будет ее детально расследовать. Другими словами, для целей расчета нельзя брать в учет вероят-



вероятность невозврата долгов в данной сумме (1 000 000 руб.) составляет более 50 % (на основании анализа статистики и исторического опыта по дебиторской задолженности). По новым правилам предприятие обязано взвесить каждый из вероятных исходов по вероятностям:

Исход - возможное признание расхода налоговым органом в сумме, руб.	Вероятность, %	Средневзвешенная величина, руб.
1 000 000	60	600 000
500 000	30	150 000
0	10	0
Итого		750 000

Таким образом, в финансовой отчетности необходимо сделать дополнительную проводку:

**Дт** «Расходы по налогу на прибыль»: (1 млн - 750 тыс.) × 20 % =  
= 50 тыс.

**Кт** «Текущие налоговые обязательства» - 50 тыс.

### Раскрытие информации и прочие вопросы

С точки зрения раскрытия ожидаются следующие дополнительные требования:

- Дополнительные раскрытия информации по продажам внутри группы, но между разными налоговыми юрисдикциями.
- Сверка начального и конечного баланса ОНА и ОНО по каждому виду временной разницы, налоговому кредиту и убытку.
- Сверка теоретической и фактической ставок (старое требование), но при этом в качестве теоретической должна использоваться ставка в стране «налогового нахождения» компании. Также предлагается более детальное руководство по раскрытию федеральной и региональных ставок по налогу на прибыль (если имеются). Требуется дополнительное объяснение, если теоретическая ставка изменилась.
- Если предприятие само не является налогоплательщиком, а распределяет прибыль для целей налогообложения «вниз», т. е. собственникам данного предприятия, требуется раскрывать данную информацию.
- Раскрытие последствий налоговых проверок, в том числе на сумму расхода по отложенному налогу.
- Раскрытие изменения налогового статуса компании.
- Раскрытие налоговых позиций, учтенных в капитале.
- Факт формирования консолидированной налоговой декларации.

Кроме того, проект стандарта предлагает руководство в ситуациях, связанных:



значительного влияния вероятностей на сумму, в конечном итоге не только раскрываемую в примечаниях, но и отражаемую непосредственно в финансовом учете.

Также предприятию необходимо ввести в действие систему мониторинга за событиями, которые могут привести к последующей переоценке ННП. Таким «событием» должна быть новая информация, а не новая интерпретация уже произошедших в прошлом событий.

Кроме этого, должна быть улучшена систематизация данных налогового законодательства и реальной судебной и арбитражной практики по областям, относящимся к тем или иным ННП данного предприятия, с целью более обоснованной оценки вероятностей. Предприятие должно улучшить процедуры сбора информации, внутреннего контроля, документирования своих выводов и пересмотреть взаимоотношения с налоговыми органами.

Процедура пересмотра процесса обработки учетной информации, возможно, потребует пересмотра плана счетов МСФО, например введения дополнительного счета для учета оценочного резерва по реализуемости отложенного налогового актива, концепция которого отсутствовала в старой редакции МСФО 12.

Предприятию также необходимо оценить эффект на налоговое планирование, оценку налоговых рисков и обучение персонала. При этом важно значительно улучшить координацию и взаимодействие между сотрудниками финансовых подразделений МСФО и специалистами налоговой отчетности. От их совместной и слаженной работы теперь будут во многом зависеть скорость и качество составления отчетности МСФО в части налоговых последствий хозяйственных операций — в связи с возросшими требованиями МСФО 12.

Новая редакция стандарта должна будет применяться ретроспективно, при этом входящие корректировки должны относиться на входящее сальдо нераспределенной прибыли. Очевидно, что для правильного отражения входящего сальдо первого года сравнительной информации предприятию необходимо будет провести пересчет отложенных налогов, налоговых расходов, налоговых балансов и налоговых рисков за 3 года, предшествующих году применения нового стандарта.