

## Отложенный налог

Тема экзаменов F7 и P2 профессиональной квалификации ACCA

Также применимо к целям профессионального развития №10 и №11

*Отложенный налог – это тема, которая регулярно тестируется на экзамене F7 «Финансовая отчетность», и часто детально тестируется на экзамене P2 «Корпоративная отчетность». Мы начнем статью с рассмотрения вопросов о отложенном налоге, которые больше применимы для экзамена F7, далее мы рассмотрим более сложные ситуации, которые могут тестироваться на экзамене P2.*

### Основы

Отложенный налог учитывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». В рамках экзамена F7, отложенный налог обычно представляет собой обязательство, признанное в отчете о финансовом положении. МСФО (IAS) 12 определяет обязательство по отложенному налогу как сумму налога на прибыль, который будет уплачен в следующих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц. Проще говоря, отложенный налог – это налог, который будет уплачен в будущем. Однако, для того чтобы понять это определение, необходимо объяснить значение термина «налогооблагаемые временные разницы».

Временные разницы определяются как разницы между балансовой стоимостью актива (или обязательства) в отчете о финансовом положении и его налоговой базой, т.е. величиной, по которой актив (или обязательство) оценивается для целей расчета налога на прибыль компетентными налоговыми органами.

Налогооблагаемые временные разницы те, где дополнительный налог будет начислен в будущем в отношении этого актива (или обязательства), когда тот будет реализован (обязательство исполнено).

МСФО (IAS) 12 требует признавать обязательство по отложенному налогу в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, существующих на отчетную дату. Такой метод иногда называют методом полного резервирования.

Достаточно трудно разобраться в этой терминологии, поэтому давайте рассмотрим пример. Амортизируемые внеоборотные активы являются типичным примером для расчета отложенного налога в рамках экзамена F7.

В финансовой отчетности, внеоборотные активы с ограниченным сроком полезного использования должны амортизироваться. Однако, для целей налогообложения, в отношении внеоборотных активов предоставляется налоговый вычет в виде амортизационных отчислений (также известный как налоговая амортизация) по нормам, установленным налоговым законодательством. Когда на отчетную дату величина накопленной признанной амортизации отличается от величины заявленного налогового вычета в виде амортизационных отчислений, балансовая стоимость актива (себестоимость минус накопленная амортизация) будет отличаться от налоговой базы этого актива (себестоимость минус накопленный заявленный налоговый вычет), а значит возникнет налогооблагаемая временная разница.

### Пример 1

Внеоборотный актив стоимостью 2000 долларов был приобретен в начале года 1. Он амортизируется линейным методом в течении 4 лет, т.е. годовая амортизация составляет

500 долларов. Итоговая признанная амортизация по активы составляет 2000 долларов. Налоговый вычет по данному активы в виде амортизационных отчислений составил:

Год 1	800
Год 2	600
Год 3	360
Год 4	<u>240</u>
Итого вычет	<u>2000</u>

В **Таблице 1** представлена балансовая стоимость актива, налоговая база актива и временная разница на конец каждого года.

Как было отмечено выше, обязательство по отложенному налогу возникает в отношении налогооблагаемых временных разниц, т.е. тех временных разниц, которые приводят к формированию налога, уплачиваемого в будущем в момент, когда временные разницы будут реализовываться. Итак, как же в этом примере возникает налог к уплате в будущем?

Предприятия платят налог на прибыль в отношении своих налогооблагаемых прибылей. При определении налогооблагаемой прибыли, налоговики берут прибыль до налогообложения (бухгалтерскую прибыль) предприятия в финансовой отчетности и потом корректируют ее. К примеру, бухгалтерская амортизация не принимается к налоговому вычету, но вместо нее к налоговому вычету принимается специально определенные налоговые амортизационные отчисления. Таким образом, налогооблагаемая прибыль формируется на основе бухгалтерской прибыль путем вычета налоговым амортизационных отчислений и обратного добавления бухгалтерской амортизации. После этого предприятия применяют определенную налоговую ставку к этой налоговой прибыли и начисляют налог.

**Таблица 1.** Балансовая стоимость, налоговая база актива и временная разница на конец каждого года (для Примера 1)

Год	Балансовая стоимость (себестоимость минус накопленная амортизация)	Налоговая база (себестоимость минус накопленный налоговый вычет в виде амортизационных отчислений)	Временная разница
	Долл.	Долл.	Долл.
1	1500	1200	300
2	1000	600	400
3	500	240	260
4	ноль	ноль	ноль

В приведенном выше примере, когда налоговый вычет превышает бухгалтерскую амортизацию в году 1 и 2, предприятие получает освобождение от уплаты налога. Это хорошо с точки зрения управления денежными потоками, так как такая ситуация откладывает уплату налога. Однако это разница временная, и налог необходимо будет уплатить в будущем. В году 3 и 4, когда налоговый вычет за год меньше бухгалтерской

амортизации, предприятию необходимо будет заплатить дополнительный налог, и временная разница реализуется. В этом случае временная разница считается налогооблагаемой временной разницей.

Обратите внимание, что итоговая накопленная амортизация и итоговый налоговый вычет равны 2000 долларов, т.е. себестоимости актива, а значит, нет разницы в налоговой прибыли и бухгалтерской прибыли, если рассматривать четырехлетний период.

В конце года 1, у предприятия есть временная разница 300, которая приведет к формированию налога, уплачиваемого в будущем (в году 3 и 4). В соответствии с концепцией осмотрительности необходимо признать обязательство в сумме ожидаемой задолженности по налогу.

Предположим, что ставка налога на прибыль для данного предприятия равна 25%, а значит отложенное налоговое обязательство необходимо признать на конец года в сумме  $25\% \cdot 300 = 75$  долларов, т.е.

Дебет – расход по налогу на прибыль (в отчете о прибылях и убытках)

Кредит – обязательство по отложенному налогу (в отчете о финансовом положении).

На конец года 2 временная разница равна 400 долларов, из которых 300 долларов перешло из года 1 и дополнительные 100 долларов возникли в году 2. Обязательство признается в сумме  $25\% \cdot 400 = 100$  долларов. Так как на конец года 1 было признано обязательство в сумме 75, то для года 2 делается проводка на сумму 25 долларов на дебет (увеличение) расхода по налогу на прибыль и кредит (увеличение) обязательства.

На конец года 3 налогооблагаемая временная разница равна 260 долларов (так как предприятие начислило налог на разницу в 140 долларов). А значит налог к уплате в будущем равен  $25\% \cdot 260 = 65$  долларов. Обязательство по отложенному налогу сейчас необходимо сократить со 100 долларов до 65 долларов, т.е. сделать проводку на 35 долларов на дебет (уменьшение) обязательства и кредит (уменьшение) расхода по налогу на прибыль.

На конец года 3, нет налогооблагаемой временной разницы, так как балансовая стоимость актива равна налоговой базе. Таким образом, обязательство на начало года в размере 65 долларов необходимо закрыть, т.е. сделать проводку на 65 долларов на дебет (уменьшение) обязательства и кредит (уменьшение) расхода по налогу на прибыль.

Ниже приведен свод по данному примеру.

*Изменения в обязательстве признаются в отчете о прибылях и убытках в составе расхода по налогу на прибыль.*

Год	1	2	3	4
	Долл.	Долл.	Долл.	Долл.
Обязательство по отложенному налогу на начало года	0	75	100	65
Увеличение / (уменьшение) за год	<u>75</u>	<u>25</u>	<u>(35)</u>	<u>(65)</u>
Обязательство по отложенному налогу на конец года	<u>75</u>	<u>100</u>	<u>65</u>	<u>0</u>

Суммы на конец года презентуются в отчете о финансовом положении в составе обязательства по отложенному налогу.

## Проформа

Приведем проформу ответа к **Примеру 1**, которая может быть использована при расчете отложенного налога в вопросе о составлении финансовой отчетности.

Изменения в обязательстве по отложенному налогу признаются в отчете о прибылях и убытках следующим образом:

- увеличение обязательства приводит к увеличению расхода по налогу на прибыль,
- уменьшение обязательства приводит к уменьшению расхода по налогу на прибыль.

Величина обязательства по отложенному налогу на конец периода презентуется в отчете о финансовом положении.

Проформа для примера 1:

Обязательство по отложенному налогу на начало года	Долл. X	Как дано в оборотно-сальдовой ведомости
Увеличение / (уменьшение) за год, как ставка налога * увеличение/ уменьшение налогооблагаемых временных разниц на конец года	<u>X/(X)</u>	Это отражается в составе расхода по налогу на прибыль в отчете о прибылях и убытках
Обязательство по отложенному налогу на конец года, как ставка налога * величину налогооблагаемых временных разниц на конец года	<u>X</u>	Это презентуется в отчете о финансовом положении

### Отчет о прибылях и убытках

Так как МСФО (IAS) 12 рассматривает отложенный налог с точки зрения временных разниц между балансовой стоимостью и налоговой базой активов и обязательств, то говорят, что в стандарте используется «балансовый подход». Однако полезно понимать влияние на отчет о прибылях и убытках.

В продолжение Примера 1, представьте, что прибыль до налогообложения для предприятия за каждый год из четырех лет составляет 10000 долларов (с учетом амортизации). Так как ставка налога на прибыль 25%, то логично ожидать расход по налогу на прибыль за каждый год в сумме 2500 долларов. Но расход по налогу на прибыль рассчитывается на основе налоговой прибыли, а не бухгалтерской.

Налоговая прибыль и фактическое обязательство по налогу на прибыль для каждого года может быть рассчитано, как представлено в **Таблице 2**.

Обязательство по налогу на прибыль потом признается как расход по налогу на прибыль. Как мы видели в примере, учет отложенного налога приводит к увеличению или уменьшению расхода по налогу на прибыль. А значит, итоговый расход по налогу на прибыль в отчете о прибылях и убытках за каждый год может быть рассчитан, как представлено в **Таблице 3**.

Считается, что такой метод учета отложенного налога гарантирует выполнение принципа соответствия в учете (matching principle). Расход по налогу на прибыль, признанный в каждом периоде, является налоговым следствием (т.е. налоговые начисления минус налоговые вычеты) позиций, презентованных в отчете о прибылях и убытках того периода.

**Таблица 2.** Налоговая прибыль и фактическое обязательство по налогу на прибыль (для Примера 1)

	1	2	3	4
	Долл.	Долл.	Долл.	Долл.
Прибыль до налогообложения	10000	10000	10000	10000
Бухгалтерская амортизация	500	500	500	500
Налоговый вычет в виде амортизационных отчислений	<u>(800)</u>	<u>(600)</u>	<u>(360)</u>	<u>(240)</u>
Налогооблагаемая прибыль	<u>9700</u>	<u>9900</u>	<u>10140</u>	<u>10260</u>
Обязательство по налогу на прибыль = налогооблагаемая прибыль * 25%	<u>2425</u>	<u>2475</u>	<u>2535</u>	<u>2565</u>

**Таблица 3.** Итоговый расход по налогу на прибыль за каждый отчетный год (для Примера 1)

	1	2	3	4
	Долл.	Долл.	Долл.	Долл.
Расход по налогу на прибыль	2425	2475	2535	2565
Увеличение / (уменьшение) на сумму отложенного налога	<u>75</u>	<u>25</u>	<u>(35)</u>	<u>(65)</u>
Итоговый расход по налогу на прибыль	<u>2500</u>	<u>2500</u>	<u>2500</u>	<u>2500</u>

**Экзамен F7**

Отложенный налог регулярно тестируется в рамках экзамена F7 в вопросе о составлении финансовой отчетности. (Однако, не стоит исключать того, что эта тема может тестироваться детально в Вопросе 4 или 5 экзамена). Ниже приведены несколько подсказок как действовать на экзамене:

- Обязательство по отложенному налогу, приведенное в оборотно-сальдовой ведомости или в проекте финансовой отчетности будет являться остатком на начало,
- Пояснения к вопросу содержат информацию, на основе которой Вы сможете рассчитать остаток обязательства в отчете о финансовом положении на конец периода, или величину увеличения / уменьшения обязательства.

Важно внимательно изучить информацию в вопросе. Вы должны четко понимать, что сказано Вам в задании, и как эта информация может быть использована для расчета цифр в ответе. Просмотрите информацию ниже, все эти пояснения требуют один и тот же ответ.

**Вопрос 2**

Оборотно-сальдовая ведомость содержит кредитовый остаток в размере 1500 долларов в отношении обязательства по отложенному налогу.

В примечаниях к вопросу может содержаться одна из следующих фраз:

1. на конец года обязательство по отложенному налогу на прибыль должно составлять 2500 долларов,
2. на конец года было определено, что необходимо увеличить обязательство по отложенному налогу на 1000 долларов,

3. на конец года налогооблагаемые временные разницы составляют 10000. Ставка налога на прибыль 25%,
4. в течение года налогооблагаемые временные разницы увеличились на 4000 долларов. Ставка налога на прибыль 25%.

Ситуации 1 и 2 содержат данные, которые могут быть напрямую вставлены в расчет отложенного налога. В ситуациях 3 и 4 даны временные разницы. На их основе рассчитывается цифра, которая потом вставляется в расчет отложенного налога. Во всех ситуациях, недостающая цифра рассчитывается как балансирующая. **Таблица 4** содержит примеры расчетов отложенного налога.

**Таблица 4.** Иллюстрация к Примеру 2, вопрос о составлении финансовой отчетности.

	Долл.	
<i>Ситуация 1</i>		
Остаток на начало года обязательства по отложенному налогу	1500	Дано в оборотно-сальдовой ведомости
Увеличение на период, которое должно быть отражено в отчете о прибылях и убытка как расход по налогу на прибыль	<u>1000</u>	Балансирующая цифра
Остаток на конец года обязательства по отложенному налогу в отчете о финансовом положении	<u>2500</u>	Дано в пояснениях
<i>Ситуация 2</i>		
Остаток на начало года обязательства по отложенному налогу	1500	Дано в оборотно-сальдовой ведомости
Увеличение на период, которое должно быть отражено в отчете о прибылях и убытка как расход по налогу на прибыль	<u>1000</u>	Дано в пояснениях
Остаток на конец года обязательства по отложенному налогу в отчете о финансовом положении	<u>2500</u>	Балансирующая цифра
<i>Ситуация 3</i>		
Остаток на начало года обязательства по отложенному налогу	1500	Дано в оборотно-сальдовой ведомости
Увеличение на период, которое должно быть отражено в отчете о прибылях и убытка как расход по налогу на прибыль	<u>1000</u>	Балансирующая цифра
Остаток на конец года обязательства по отложенному налогу в отчете о финансовом положении	<u>2500</u>	Рассчитано на основе информации в пояснениях (25%*10000)
<i>Ситуация 4</i>		
Остаток на начало года обязательства по отложенному налогу	1500	Дано в оборотно-сальдовой ведомости

Увеличение на период, которое должно быть отражено в отчете о прибылях и убытка как расход по налогу на прибыль	<u>1000</u>	Рассчитано на основе информации в пояснениях (25%*4000)
Остаток на конец года обязательства по отложенному налогу в отчете о финансовом положении	<u>2500</u>	Балансирующая цифра

### Переоценка внеоборотных активов

Переоценка внеоборотных активов (ВНА) является еще одним примером налогооблагаемых временных разниц. Когда ВНА переоценен до рыночной цены в финансовой отчетности, величина дооценки признается в составе капитала (в резервах на переоценку) и презентуется как прочий совокупный доход. В то время как балансовая стоимость актива увеличивается, налоговая база актива остается прежней, а значит, возникает временная разница.

Налог с дооценки будет заплачен, когда актив будет продан, а значит, временная разница является налогооблагаемой. Так как величина дооценки признается в составе капитала, то для того, чтобы обеспечить выполнение принципа соответствия в учете (matching principle), налог на дооценку тоже признается в составе капитала. Предположим, что в **Примере 1** актив переоценен до 2500 долларов в конце года 2, как представлено в **Таблице 5**.

**Таблица 5.** Переоценка актива в конце года 2 (для Примера 1)

Год 2	Балансовая стоимость (себестоимость минус накопленная амортизация)	Налоговая база (себестоимость минус накопленный налоговый вычет в виде амортизационных отчислений)	Временная разница
	Долл.	Долл.	Долл.
Остаток на начало	1500	1200	300
Бухгалтерская амортизация/ налоговый вычет в виде амортизационных отчислений	(500)	(600)	100
Переоценка	<u>1500</u>	-	<u>1500</u>
Остаток на конец	<u>2500</u>	<u>600</u>	<u>1900</u>

Балансовая стоимость актива составит 2500 долларов, в налоговая база останется 600 долларов. А значит, временная разница составит 1900 долларов, из которых 1500 долларов относится к величине дооценки. Это дает отложенное налоговое обязательство в сумме  $25\% \cdot 1900 = 475$  долларов на конец года в отчете о финансовом положении. Обязательство составляло 75 долларов на начало года (См. Пример 1), следовательно, необходимо признать увеличение в сумме 400 долларов.

Однако, увеличение обязательства в сумме  $25\% \cdot 1500 = 375$  долларов за-за дооценки должно быть признано в составе капитала (в резервах на переоценку) и презентоваться как прочий совокупный доход. Оставшаяся величина увеличения в сумме 25 долларов будет признана в составе отчета о прибылях и убытках как раньше.

Общая проводка следующая:

Дебет «Расход по налогу на прибыль» в отчете о прибылях и убытках в сумме 25 долларов,

Дебет «Резерв на переоценку» в составе капитала в сумме 375 долларов,

Кредит «Обязательство по отложенному налогу» в отчете о финансовом положении в сумме 400 долларов.

### Экзамен P2

В пробном экзамене к новой программе подготовки, вопрос о теории учета отложенного налога был в Части В на 25 баллов. Недавно, в июне 2009, эта тема тестировалась в Вопросе 1 о консолидированной отчетности. Важно понимать, что отложенный налог может возникнуть в отношении любого актива или обязательства, а не только в отношении ВНА, как было описано выше. Поэтому на экзамене P2 студенты должны понимать принципы расчета отложенного налога, чтобы применять их к любой предоставленной ситуации. Некоторые из таких ситуации мы обсудим ниже. Для всех ситуации примем, что ставка налога на прибыль равна 25%.

### Отложенный налоговый актив

Важно понимать, что временные разницы могут привести к возникновению отложенного налогового актива, а не обязательства. Временные разницы определяют когда налог будет оплачен или налоговый вычет получен. Обычно это разницы приводят к формированию платежа, отложенного на будущее, или вычета полученного заранее (формируя отложенное налоговое обязательство), однако разницы могут привести и к формированию платежа, сделанного раньше срока, или вычета, который будет получен в будущем.

В такой ситуации возникает отложенный налоговый актив (или для предприятия, где большая сумма временных разниц приводит к формированию отложенного налогового обязательства, уменьшение обязательства по отложенному налогу).

Для определения того, возникнет ли отложенный налоговый актив или обязательство в результате отдельной временной разницы, применяют следующее правило:

Балансовая стоимость актива/(обязательства) – Налоговая база актива/(обязательства) =  
Временная разница

Если временная разница положительная, то возникает отложенное налоговое обязательство. Если временная разница отрицательная, то возникнет отложенный налоговый актив.

### Пример 3

Предположим, что на отчетную дату балансовая стоимость ВНА равна 2800 долларов, а его налоговая база 3500 долларов, как показано в **Таблице 6**.

На этот раз, балансовая стоимость актива была списана ниже налоговой базы актива. Такое может произойти в результате списания убытка от обесценения по активу,



который не принимается к вычету для целей налогообложения до тех пор, пока актив не будет реализован. Значит, предприятие получит налоговый вычет на убыток от обесценения в будущем, когда актив будет продан. Отложенный налоговый актив на отчетную дату составит  $25\% * 700 = 175$  долларов.

Важно отметить, что величина дооценки, которая увеличивает балансовую стоимость актива и оставляет неизменной налоговую базу, приводит к формированию отложенного налогового обязательства. И наоборот, убыток от обесценения, который снижает балансовую стоимость актива и оставляет неизменной налоговую базу, приводит к формированию отложенного налогового актива.

**Таблица 6.** Обесценение внеоборотного актива (для Примера 3)

Балансовая стоимость актива	Налоговая база актива	Временная разница	Отложенный налоговый актив или обязательство?
Долл.	Долл.	Долл.	Долл.
2800	3500	(700)	Актив

#### Пример 4

На отчетную дату запасы по себестоимости 10000 долларов были списаны до чистой стоимости реализации 9000 долларов. Такое списание не принимается в качестве налогового вычета до тех пор, пока запасы не будут реализованы. Списание запасов приведет к формированию налогового вычета в будущем, когда запасы будут проданы, а значит, налоговая база запасов не будет снижена на сумму списания. Отложенный налоговый актив в сумме  $25\% * 1000 = 250$  долларов должен быть признан на отчетную дату, как показано в **Таблице 7**.

**Таблица 7.** Списание запасов (для Примера 4)

Балансовая стоимость актива	Налоговая база актива	Временная разница	Отложенный налоговый актив или обязательство?
Долл.	Долл.	Долл.	Долл.
9000	10000	(1000)	Актив

#### Пример 5

На отчетную дату предприятие признало обязательство в отношении взносов в пенсионный фонд в сумме 25000 долларов. Налоговый вычет для взносов в пенсионный фонд предоставляется только в момент их выплаты.

Взносы будут признаны для налоговых целей, когда они будут выплачены в будущем. Поэтому сейчас расход по пенсионным начислениям игнорируется в расчетах налога на прибыль, а значит налоговая база обязательства равна нулю, как показано в **Таблице 8**. Предприятие получит налоговый вычет в будущем, а значит отложенный налоговый актив в сумме  $25\% * 25000 = 6250$  долларов должен быть признан на отчетную дату.

**Таблица 8.** Начисленные взносы в пенсионный фонд (для Примера 5)

Балансовая стоимость актива	Налоговая база	Временная разница	Отложенный
-----------------------------	----------------	-------------------	------------

стоимость актива	актива		налоговый актив или обязательство?
Долл. (25000)	Долл. ноль	Долл. (25000)	Долл. Актив

### Консолидированная финансовая отчетность

При расчете отложенного налога в консолидированной финансовой отчетности важно понимать, что группа юридически не существует, а значит не облагается налогом на прибыль. Вместо этого, налогом облагаются отдельные юридические общества, входящие в группу, и их отложенные налоговые активы и обязательства складываются построчно в процессе консолидации. Для расчета отложенного налога на сумму консолидационной проводки, сделанной в процессе консолидации, балансовая стоимость – это балансовая стоимость для группы, а налоговая база – это налоговая база отдельных предприятий.

#### *Корректировка справедливой стоимости*

На дату приобретения чисты активы дочернего предприятия оцениваются по справедливой стоимости. Корректировка справедливой стоимости может не влиять на налоговую базу, а значит возникает временная разница. Как результат, возникает отложенный налоговый актив/обязательство, который включается в справедливую стоимость чистых активов дочернего предприятия на дату приобретения и влияет на расчет гудвила.

#### *Гудвил*

Гудвил возникает только на консолидации, он не признается как актив в отдельной финансовой отчетности. Теоретически, гудвил приводит к возникновению временной разницы, в результате которой возникнет отложенное налоговое обязательство, так как это актив в консолидированной отчетности, которые имеет положительную балансовую стоимость и нулевую налоговую базу. Однако МСФО (IAS) 12 запрещает рассчитывать отложенное налоговое обязательство в отношении гудвила.

#### *Нереализованная прибыль*

Когда товары продаются внутри группы и остаются в запасах предприятия – покупателя на отчетную дату, необходимо сделать проводку в консолидированной отчетности на исключение нереализованной прибыли. Эта проводка также снижает запасы до первоначальной себестоимости, по которой группа изначально приобрела эти запасы. Однако, налоговая база запасов будет рассчитана на основе отдельной финансовой отчетности, а значит будет равна продажной внутригрупповой цене запасов. Как результат, возникает отложенный налоговый актив. Признание этого актива, и последующее снижение расхода по налогу на прибыль, гарантирует, что налог, начисленный на прибыль предприятия-продавца не включен в консолидированный отчет о прибылях и убытках за текущий период, а будет отражен в будущем периоде, когда группа признает прибыль.

### Пример 6

Р владеет 100% акционерного капитала С. Р Продало товары в С за 1000 долларов, отразив прибыль в размере 200 долларов. Все эти товары отражены в запасах С на конец года. В **Таблице 9** представлен расчет отложенного налогового актива в размере  $25\% \times 200 = 50$  долларов, который должен быть признан в консолидированной финансовой отчетности.

**Таблица 9.** Нереализованная прибыль (для Примера 6)

	Балансовая стоимость актива	Налоговая база актива	Временная разница	Отложенный налоговый актив или обязательство?
	Долл.	Долл.	Долл.	Долл.
Себестоимость для С	1000			
Нереализованная прибыль	(200)			
	<u>800</u>	1000	(200)	Актив

#### Оценка отложенного налога

В соответствии с МСФО (IAS) 12 отложенный налоговые активы и обязательства должны быть оценены по налоговой ставке, которая, как ожидается, будет применяться, когда актив/ обязательство будет реализован/ погашено. Обычно, текущие налоговые ставки применяются в расчетах отложенного налога, так как они являются наиболее приближенным значением будущих налоговых ставок, и оценка будущих налоговых ставок не является надежной.

Отложенные налоговые активы или обязательства – это будущие налоговые платежи, которые будут получены или произведены. Можно предположить, что такие платежи должны быть дисконтированы, чтобы отразить ценность денег во времени, такой подход будет соответствовать подходу в отношении иных обязательств. Фактически же МСФО (IAS) 12 запрещает отложенные налоговые активы или обязательства.

Основная причина такого запрета то, что иначе предприятия будут обязаны определять, когда будущий налог будет возмещен или уплачен. На практике, это очень трудоемкое занятие. Как результат, расчеты дисконтированных отложенных обязательств будут иметь высокую степень ненадежности. Более того, если разрешить, но не требовать дисконтирование, то пропадет сопоставимость информации между предприятиями.

#### Отложенный налог и концептуальные основы учета

Как мы видели, МСФО (IAS) 12 использует «балансовый подход», или так называемый «стоимостной подход» к расчету отложенного налога на основе временных разниц между балансовой стоимостью и налоговой базой активов и обязательств. Этот подход соответствует подходу, принятому Советом по МСФО в концептуальных основах финансового учета.

Однако, «стоимостной подход» применим вне зависимости от того, будет ли отложенный налог удовлетворять определению актива или обязательства по своей сути.

Поэтому МСФО (IAS) 12 признает важность принципа соответствия в учете отложенного налога, гарантируя то, что налоговые последствия позиции в финансовой отчетности отражены в том же отчетном периоде, в котором отражена и сама позиция.

К примеру, в случае дооценки, если прибыль была признана в финансовой отчетности, то и налоговые последствия этой прибыли (расходы по налогу на прибыль) должны быть признаны. Чтобы признать расход по налогу на прибыль необходимо сделать проводку в корреспонденции с отложенным налоговым обязательством.

Однако, в соответствии с концептуальными основами учета, обязательство это текущая задолженность. А значит, отложенное налоговое обязательство в отношении дооценки должно быть текущей задолженностью по оплате налога в будущем, когда актив будет продан. Но, так как предприятие не обязано продать актив, то и нет текущей задолженности по оплате налога.

Поэтому считают, что МСФО (IAS) 12 не соответствует концептуальным основам учета в том, что отложенный налоговый актив или обязательство не обязательно должны удовлетворять определению актива или обязательства.

**Перевод статьи Тома Клендона и Салли Бейкер. Том Клендон и Салли Бейкер являются преподавателями Kaplan Financial.**