**УДК 336.717**

# ФОРМИРОВАНИЕ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ НА ПРИБЫЛЬ В КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ИНВЕСТИЦИЙ

***П. А. АЛЕТКИН,***
*аспирант кафедры финансового учета*
*E-mail: pavelaletkin@mail. ru*
*Казанский государственный*
*финансово-экономический институт*

*В статье рассмотрен порядок формирования отложенных налогов на прибыль при инвестициях в ассоциированные компании и объединении бизнеса, установленный Международным стандартом финансовой отчетности 12 «Налоги на прибыль». Особое внимание уделяется отнесению отложенных налогов на гудвилл, их корректировке в течение периода измерения активов и обязательств при объединении бизнеса, а также формированию отложенных налогов при исключении внутригрупповых операций в консолидированной финансовой отчетности.*

***Ключевые слова:*** *отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, инвестиции в ассоциированные компании, объединение бизнеса, консолидированная финансовая отчетность.*

При составлении консолидированной финансовой отчетности материнским компаниям необходимо формировать отложенные налоги на прибыль. В соответствии с п. 11 Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) 12 «Налоги на прибыль» отложенные налоги в консолидированной финансовой отчетности возникают в случае выявления временных разниц между балансовой стоимостью активов, обязательств и их налоговой базой [1].

Под балансовой стоимостью понимают такую стоимость, в которой актив (обязательство) признается в отчете о финансовом положении. Под налоговой базой — сумму, относимую на актив, или обязательств в налоговых целях [1].

Стандарт различает два вида временных разниц:

— налогооблагаемые временные разницы, т. е. временные разницы, которые приведут к образованию налогооблагаемых сумм при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается;

— вычитаемые временные разницы, т. е. временные разницы, которые приведут к образованию вычетов при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается [1].

Налогооблагаемые временные разницы приводят к признанию в консолидированной финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств, вычитаемые временные разницы требуют признания отложенных налоговых активов.

Для правильной квалификации временной разницы как вычитаемой или налогооблагаемой стандарт требует сравнивать величину балансовой стоимости и налоговой базы актива или обязательства по следующему алгоритму:

— если балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу (балансовая стоимость обязательства меньше его налоговой базы), то временная разница является налогооблагаемой. В консолидированной финансовой отчетности признается отложенное налоговое обязательство;

— если балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы (балансовая стоимость обязательства превышает его налоговую базу), то временная разница является вычитаемой. В консолидированной финансовой отчетности признается отложенный налоговый актив.

Возможные отличия балансовой стоимости от налоговой базы активов и обязательств, а также методика формирования отложенных налогов при составлении консолидированной финансовой отчетности, представлены в табл. 1.

Как следует из табл. 1, порядок формирования отложенных налогов на прибыль в консолидированной финансовой отчетности зависит от того, инвестируются ли средства материнской компании в ассоциированную компанию или инвестиции направляются на приобретение дочерней компании.

В соответствии с п. 39 МСФО 12 «Налоги на прибыль» инвестор должен признавать отложенное налоговое обязательство по всем налогооблагаемым временным разницам, связанным с инвестициями в ассоциированные компании, за исключением отложенных налоговых обязательств, по которым выполняются одновременно два следующих условия:

— инвестор способен контролировать сроки восстановления временной разницы;

— существует вероятность того, что в обозримом будущем временная разница не будет восстановлена [1].

***Пример 1***

*Компания «А» 01.01.2010 приобрела долю (30% акций) в ассоциированной компании «В» за 450 000*

*Таблица 1*

**Методика формирования отложенных налогов при консолидации финансовой отчетности с дочерними и ассоциированными предприятиями**

| Этапы формирования отложенных налогов при консолидации финансовой отчетности | При осуществлении инвестиций в ассоциированные компании | При осуществлении инвестиций в дочерние предприятия | |
|---|---|---|---|
| | | На стадии идентификации приобретенных активов | После завершения объединения бизнеса |
| 1. Выявление случаев возникновения временных разниц между справедливой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой при консолидации финансовой отчетности | При увеличении (уменьшении) балансовой стоимости инвестиций за счет признания доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения | При проведении переоценки активов и обязательств дочерней компании по справедливой стоимости на дату приобретения.<br>При идентификации внутренне созданных нематериальных активов дочернего предприятия, не учтенных в индивидуальной отчетности.<br>При осуществлении ретроспективной корректировки сумм отложенных налогов, признанных на дату приобретения | При исключении внутригрупповых остатков, операций, доходов и расходов |
| 2. Определение источника возникновения временной разницы, на которую относится отложенный налог | Прибыли (убытки) | Гудвилл | Прибыли (убытки) |
| 3. Определение типа отложенного налога | 1. Отложенный налоговый актив, если в результате осуществления инвестиций балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу.<br>2. Отложенное налоговое обязательство, если в результате осуществления инвестиций балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы | | |

*Таблица 2*

**Отчет о финансовом положении компании «А», тыс. евро**

| Активы | На 01.01.2010 | На 31.12.2010 |
|---|---|---|
| Инвестиции в ассоциированную компанию «В» | 450 | 532,5 |
| Основные средства | 1 000 | 1 000 |
| Запасы | 550 | 550 |
| ***Итого: активы*** | 2 000 | 2 082,5 |
| **Капитал и обязательства** | | |
| Акционерный капитал | 600 | 600 |
| Нераспределенная прибыль | 380 | 446 |
| Обязательства (кредиторская задолженность) | 1 020 | 1 020 |
| Отложенные налоговые обязательства | — | 16,5 |
| ***Итого: капитал и обязательства*** | 2 000 | 2 082,5 |

*евро. Компания «В» в отчете о совокупном доходе за 2010 г. отразила прибыль в размере 275 000 евро. Данная прибыль по итогам 2010 г. осталась нераспределенной в отчете о финансовом положении компании «В» и не была получена в виде дивидендов компанией «А».*

*В этом случае в соответствии с требованиями МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия» инвестиции первоначально признаются по себестоимости, а затем их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается за счет признания доли инвестора в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения [2].*

*При первоначальном признании инвестиции ее себестоимость (балансовая стоимость) и налоговая база составили 450 000 евро.*

*По окончании отчетного 2010 г. компания «А» производит корректировку себестоимости инвестиций в компанию «В» в сторону увеличения на долю в ее нераспределенной прибыли: 275 000 • 30% = 82 500 евро. Балансовая стоимость инвестиции составила 450 000 + 82 500 = 532 500 евро. Налоговая база инвестиции не изменилась и по-прежнему равна 450 000 евро.*

*Поскольку балансовая стоимость инвестиции больше, чем ее налоговая база, возникшая временная разница 82 500 евро является налогооблагаемой. Ставка налога на прибыль — 20%.*

*При этом отложенное налоговое обязательство формируется в отчете о финансовом положении только при условии, что материнская компания не способна контролировать сроки восстановления временной разницы.*

*В этом примере компания «А» не контролирует компанию «В» (доля меньше 50%). Она также не может контролировать и дивидендную политику компании «В». Следовательно, она не может контролировать и погашение временной разницы по данной инвестиции.*

*В отчете о финансовом положении компании «А» по состоянию на конец 2010 г. будет сформировано отложенное налоговое обязательство на сумму 16 500 евро (82 500 • 20%).*

*Величина нераспределенной прибыли компании «А» будет определена с учетом доли прибыли ассоциированной компании «В», отложенного налогового обязательства и составит 446 000 евро (380 000 + 82 500 — 16 500) (табл. 2).*

Порядок формирования отложенных налогов при приобретении дочерних компаний обусловлен требованиями, установленными МСФО 3 «Объединения бизнеса». При этом в консолидированной финансовой отчетности должен найти отражение гудвилл, определяемый как разница между вознаграждением, уплачиваемым при приобретении дочерней компании и справедливой стоимостью активов дочерней компании [3].

При проведении переоценки справедливая стоимость активов и обязательств дочерней компании будет отличаться от их налоговой базы. В соответствии с п. 19 МСФО 12 «Налоги на прибыль» любые различия между налоговой базой и балансовой стоимостью активов и обязательств должны отражаться в отчетности как отложенные налоговые активы и обязательства с даты приобретения предприятия. При этом формирование отложенных налоговых активов и обязательств корректирует гудвилл, а не счет прибылей и убытков [1].

***Пример 2***

*В 2010 г. компания «А» приобрела дочернее предприятие «В» (100% акций) за 480 000 евро. Справедливая стоимость активов приобретаемого предприятия — 720 000 евро. Налоговая база активов приобретаемого предприятия — 580 000 евро. Справедливая и налоговая база обязательств приобретаемого предприятия — 240 000 евро.*

*Разница между налоговой базой и справедливой стоимостью активов составила 140 000 евро, которая состоит из налогооблагаемых временных разниц*

*в размере 210 000 евро и вычитаемых временных разниц — 70 000 евро. Ставка налога на прибыль — 20%.*

*При составлении консолидированного отчета о финансовом положении группы компаний «А» и «В» должны быть признаны:*

*— отложенные налоговые обязательства на сумму 42 000 евро (210 000 • 20%);*

*— отложенные налоговые активы на сумму 14 000 евро (70 000 • 20%).*

*В соответствии с требованиями МСФО 12 «Налоги на прибыль» деловую репутацию компании «В» в консолидированном отчете о финансовом положении группы компаний необходимо рассчитать с учетом отложенных налоговых активов и обязательств. Величина деловой репутации составит 28 000 евро [480 000 — (720 000 + 14 000 — 240 000 — 42 000)].*

*При составлении консолидированного отчета о финансовом положении группы компаний (табл. 3) необходимо произвести следующие корректировки:*

*— исключить стоимость инвестиций, осуществленных компанией «А», на сумму 480 000 евро;*

*— отразить деловую репутацию компании «В» с учетом отложенных налоговых активов и обязательств на сумму 28 000 евро;*

*— отразить переоценку основных средств компании «В» на разницу между справедливой стоимостью (720 000 евро) и их балансовой стоимостью до проведения консолидации (580 000 евро) на сумму 140 000 евро;*

*— отразить отложенные налоговые активы (14 000 евро) и обязательства (42 000 евро), возникшие вследствие проведения переоценки активов приобретаемой компании по справедливой стоимости;*

*— исключить величину капитала дочерней компании, принадлежащего компании «А», на сумму 340 000 евро.*

Временные разницы могут быть выявлены не только при проведении переоценки активов и обязательств по справедливой стоимости, но и на более ранней стадии объединения бизнеса — в процессе идентификации активов, обязательств и условных обязательств. Так, если в составе активов приобретаемого предприятия будет идентифицирован нематериальный актив, отличный от гудвилла, его отражение в консолидированном отчете о финансовом положении потребует формирования отложенных налогов. Это связано с тем, что идентифицированные в консолидированном отчете о финансовом положении нематериальные активы имеют только балансовую стоимость, их налоговая база равна нулю.

***Пример 3***

*Компания «А» приобретает в декабре 2010 г. компанию «В» за 900 000 евро. Справедливая стоимость активов и обязательств компании «В» равна их балансовой стоимости и составляет, соответственно, 600 000 и 240 000 евро. В ходе приобретения идентифицированы контракты с покупателями, заключенные компанией «В». Компания «А» оценила контракты по справедливой стоимости в 180 000 евро. Данные контракты не были признаны в индивидуальной отчетности компании «В» как нематериальные активы (в соответствии с МСФО 38 «Нематериальные активы» торговые марки, титульные данные, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи, созданные самим предприятием, не подлежат признанию в качестве нематериальных активов).*

*Поскольку балансовая стоимость контрактов 180 000 евро превышает их налоговую базу (равна*

*Таблица 3*

**Консолидированный отчет о финансовом положении группы компаний «А» и «В», тыс. евро**

| Показатели | Компания «А» | Компания «В» | Корректировки | Консолидированный баланс, полученный построчным сложением |
|---|---|---|---|---|
| **Активы** | | | | |
| Инвестиции в компанию «В» | 480 | — | (480) | — |
| Деловая репутация | — | — | 28 | 28 |
| Основные средства | 1 000 | 580 | 140 | 1 720 |
| Отложенные налоговые активы | — | — | 14 | 14 |
| ***Итого: активы*** | ***1 480*** | ***580*** | ***(298)*** | ***1 762*** |
| **Капитал и обязательства** | | | | |
| Капитал | 600 | 340 | (340) | 600 |
| Обязательства (Кредиторская задолженность) | 880 | 240 | — | 1 120 |
| Отложенные налоговые обязательства | — | — | 42 | 42 |
| ***Итого: капитал и обязательства*** | ***1 480*** | ***580*** | ***(298)*** | ***1 762*** |

*нулю), разница является налогооблагаемой. Ставка налога на прибыль — 20%.*

*В учете должно быть признано отложенное налоговое обязательство с одновременным увеличением стоимости деловой репутации приобретаемой компании. При этом величина отложенного налогового обязательства составит 36 000 евро (180 000 • 20%), а общая сумма гудвилла, отражаемого в консолидированном отчете о финансовом положении (табл. 4), — 396 000 евро [900 000 — (600 000 — 240 000) — 180 000 + 36 000].*

В соответствии с п. 45 МСФО 3 «Объединение бизнеса» измерение идентифицируемых активов и гудвилла приобретаемой компании производится в течение периода, не превышающего одного года. На протяжении всего периода измерения покупатель осуществляет ретроспективную корректировку условных сумм, признанных на дату приобретения [3]. Это правило применяется и при формировании отложенных налогов.

***Пример 4***

*Компания «А» в июне 2010 г. приобретает убыточную компанию «Б». На дату объединения бизнеса стоимость уплаченного вознаграждения за компанию «Б» превысила справедливую стоимость ее активов на 10 000 евро (гудвилл). На дату объединения бизнеса убытки прошлых лет компании «Б» составляли 200 000 евро, нераспределенная прибыль компании «А» — 320 000 евро. В консолидированном отчете о финансовом положении группы компаний отражена прибыль 120 000 евро (320 000 — 200 000 евро). Ввиду отсутствия вероятности получения налогооблагаемой прибыли в будущем компания «Б» не признавала в отчетности отложенные налоговые активы по налоговым убыткам. Непризнанный отложенный налоговый актив, рассчитанный исходя из ставки налога на прибыль 20%, составил 40 000 евро (200 000 евро • 20%).*

*После объединения бизнеса менеджментом компании «А» была проведена масштабная реструктуризация бизнес-процессов компании «Б», которая привела к тому, что к окончанию 2010 г. деятельность компании «Б» стала приносить прибыль. Менеджмент компании оценил возможность переноса налоговых убытков на будущее как высокую.*

*По окончании 2010 г. период измерения идентифицируемых активов и гудвилла дочерней компании в соответствии с МСФО 3 «Объединение бизнеса» еще не окончен, следовательно, формирование отложенных налоговых активов на консолидированном балансе (40 000 евро) корректирует гудвилл (10 000 евро). Однако поскольку гудвилла недостаточно, в соответствии с п. 68 МСФО 12 «Налоги на прибыль» оставшиеся выгоды от отложенного налога 30 000 евро (40 000 — 10 000) должны признаваться в составе прибыли или убытка (табл. 5) [1].*

Временные разницы в консолидированной финансовой отчетности могут возникнуть и после завершения формирования гудвилла и отложенных налоговых обязательств при объединении бизнеса. Так, в соответствии с п. 20 МСФО 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» внутригрупповые остатки, операции, доходы и расходы должны исключаться в полных суммах [4].

*Таблица 4*

**Консолидированный отчет**
**о финансовом положении группы компаний «А» и «В», тыс. евро**

| Показатели | Компания «А» | Компания «В» | Корректировки | Консолидированный баланс, полученный построчным сложением |
|---|---|---|---|---|
| **Активы** | | | | |
| Инвестиции в компанию «В» | 900 | — | (900) | — |
| Деловая репутация | — | — | 396 | 396 |
| Нематериальные активы | — | — | 180 | 180 |
| Основные средства | 1 000 | 600 | — | 1 600 |
| Отложенные налоговые активы | — | — | — | — |
| ***Итого: активы*** | 1 900 | 600 | (324) | 2 176 |
| **Капитал и обязательства** | | | | |
| Капитал | 600 | 360 | (360) | 600 |
| Обязательства (Кредиторская задолженность) | 1 300 | 240 | — | 1 540 |
| Отложенные налоговые обязательства | — | — | 36 | 36 |
| ***Итого: капитал и обязательства*** | 1 900 | 600 | (324) | 2 176 |

*Таблица 5*

**Консолидированный отчет**
**о финансовом положении группы компаний «А» и «Б», тыс. евро**

| Показатели | Консолидированный баланс на дату объединения | Корректировки в течение периода измерения | Консолидированный баланс на конец отчетного года |
|---|---|---|---|
| **Активы** | | | |
| Деловая репутация | 10 | (10) | — |
| Основные средства | 300 | — | 300 |
| Отложенные налоговые активы | — | 40 | 40 |
| ***Итого: активы*** | 310 | 30 | 340 |
| **Капитал и обязательства** | | | |
| Капитал | 100 | — | 100 |
| Нераспределенная прибыль | 120 | 30 | 150 |
| Обязательства (кредиторская задолженность) | 90 | — | 90 |
| ***Итого: капитал и обязательства*** | 310 | 30 | 340 |

При исключении из консолидированной отчетности внутригрупповых операций балансовая стоимость активов и обязательств будет отличаться от их налоговой базы и приведет к возникновению отложенных налоговых активов и обязательств.

***Пример 5***

*Дочерняя компания продает товары себестоимостью 10 млн евро головной компании за 11 млн евро. По состоянию на отчетную дату товары числятся на балансе материнской компании. Ставка налога на прибыль — 20%.*

*Нереализованная прибыль в размере 1 млн евро. должна быть исключена из консолидированного отчета о прибылях и убытках и из статьи «Запасы» консолидированного бухгалтерского баланса. Поскольку реализация товаров является налогооблагаемой операцией, то она влияет на изменение налоговой базы запасов. Балансовая стоимость запасов в консолидированной финансовой отчетности составит 10 млн евро, налоговая база запасов — 11 млн евро. В рассматриваемом примере балансовая стоимость запасов больше, чем их налоговая база, поэтому временная разница является вычитаемой. В консолидированном балансе необходимо сформировать отложенный налоговый актив в сумме 200 000 евро (1 000 000 • 20%).*

В финансовой отчетности компании при формировании отложенных налоговых активов и обязательств по инвестициям в ассоциированные и дочерние предприятия необходимо раскрыть следующую информацию:

— агрегированную сумму временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия и с долями участия в совместном предпринимательстве, в отношении которых не признаются отложенные налоговые обязательства;

— если объединения бизнеса, при котором предприятие является покупателем, приводит к изменению суммы, признанной в отношении отложенного налогового актива до его приобретения, сумму такого изменения;

— если выгоды от отложенного налога, приобретаемые при объединении бизнеса, не признаются на дату приобретения, но признаются после даты приобретения, описание события или изменения в обстоятельствах, которые привели к признанию выгод от отложенного налога.

***Список литературы***

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль». URL: http://allmsfo. ru/msfo-ias-12.html.

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS 27) «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». URL: http:// allmsfo. ru/msfo-ias-27.html.

3. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия». URL: http://allmsfo. ru/msfo-ias-28.html.

4. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». URL: http://allmsfo. ru/msfo-ifrs-3.html.