

утверждена Комитетом по рекомендациям (КпР)
7 ноября 2024

РЕКОМЕНДАЦИЯ 166/2024-КпР НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» в числе минимально необходимых показателей, обеспечивающих представление о финансовом результате деятельности экономического субъекта за отчетный период в отчете о финансовых результатах называет помимо прочего «налог на прибыль организаций» и «прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций)» (п.26). Также в отчете о финансовых результатах требуется приводить итоговые показатели (п.27), среди которых «прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения, представляющая собой арифметическую сумму прибыли (убытка) от продаж, доходов от участия в других организациях, процентов к получению, процентов к уплате, прочих доходов, прочих расходов» (пп.«в») и «чистая прибыль (убыток), представляющая собой арифметическую сумму прибыли (убытка) от продолжающейся деятельности до налогообложения, налога на прибыль организаций, прибыли (убытка) от прекращаемой деятельности (за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций)».

В образце формы отчета о финансовых результатах (Прил. №4 к ФСБУ 4/2023) предусмотрено приведение указанных выше показателей в следующей последовательности и разбивке:

Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения

Налог на прибыль организаций

в том числе:

текущий налог на прибыль организаций

отложенный налог на прибыль организаций

Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности

(за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций)

Чистая прибыль (убыток)

Для такого же состава, последовательности и разбивки показателей в Приложении №10 к ФСБУ 4/2023 предусмотрены соответствующие коды в целях представления бухгалтерской отчетности в органы исполнительной власти.

Данная структура показателей не вполне согласуется с другими федеральными стандартами бухгалтерского учета по прекращаемой деятельности и налогу на прибыль.

Так, положение по бухгалтерскому учету ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» требует раскрывать в бухгалтерской отчетности помимо прочего суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности (пп.«в» п.11). Эти показатели рекомендуется раскрывать в отчете о финансовых результатах или в пояснениях к нему. Кроме того, по мере выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, требуется также раскрывать непосредственно в отчете о финансовых результатах или в пояснениях к нему сумму прибыли (убытка), связанных с выбытием активов или погашением обязательств, до налогообложения и сумму соответствующего налога на прибыль (п.12).

Таким образом ПБУ 16/02 требует представлять в бухгалтерской отчетности показатель финансового результата от прекращаемой деятельности до налогообложения, в то время как ФСБУ 4/2023 требует представлять этот же самый показатель после налогообложения.

Аналогичная несогласованность положений ФСБУ 4/2023 имеет место также по отношению к требованиям Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Так, в соответствии с третьим абзацем пункта 20 ПБУ 18/02 под расходом (доходом) по налогу на прибыль понимается сумма налога на прибыль, признаваемая в отчете о финансовых результатах в качестве величины, уменьшающей (увеличивающей) прибыль (убыток) до налогообложения при расчете чистой прибыли (убытка) за отчетный период. Расход (доход) по налогу на прибыль определяется как сумма текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль. При этом пункт 24 ПБУ 18/02 прямо требует отражать расход (доход) по налогу на прибыль с подразделением на отложенный налог на прибыль и текущий налог на прибыль в отчете о финансовых результатах в качестве статьи, уменьшающей прибыль (убыток) до налогообложения при формировании чистой прибыли (убытка) за отчетный период.

Таким образом ПБУ 18/02 требует представлять в отчете о финансовых результатах налог на прибыль в качестве статьи, уменьшающей прибыль (убыток) до налогообложения, в то время как ФСБУ 4/2023 требует представлять этот же самый показатель в качестве статьи, уменьшающей прибыль (убыток) только от продолжающейся деятельности.

Кроме того, представление общего налога на прибыль, относящегося как к продолжающейся, так и к прекращаемой деятельности сразу после показателя, включающего только результат продолжающейся деятельности, нарушает логическую взаимосвязь показателей, делая их несопоставимыми между собой, что может ввести пользователей бухгалтерской отчетности в заблуждение.

Еще одна связанная проблема возникла из-за добавления к названию строк «Налог на прибыль» слово «организаций». Такие изменения ограничили применимость положений ФСБУ 4/2023 исключительно плательщиками налога на прибыль организаций в соответствии с Главой 25 Налогового кодекса России. Однако не все экономические субъекты являются плательщиками этого налога. Положения российского налогового законодательства предусматривают при соблюдении определенных условий уплату других налогов,

заменяющих собой налог на прибыль организаций, для которых объектом налогообложения могут служить чистый доход (доходы за вычетом расходов) либо валовый доход (доходы без вычета расходов). Кроме того, российские экономические субъекты могут осуществлять часть деятельности в других юрисдикциях, где прибыль облагается налогами, имеющими другие названия, по другим правилам. В ряде случаев могут вводиться специальные налоги, такие как налог на сверхприбыль.

Уплачиваемые с получаемых организацией доходов другие налоги могут по-разному соотноситься с налогом на прибыль организаций. В каких-то случаях другие налоги могут полностью заменять собой налог на прибыль организаций так, что организация вообще не является плательщиком этого налога. В других случаях организация, оставаясь плательщиком налога на прибыль организаций, может освобождаться от уплаты этого налога только в отношении части своей деятельности в связи с уплатой с доходов по этой части деятельности другого налога. В отдельных случаях уплата другого налога с получаемых организацией доходов может вообще никак не влиять на уплату налога на прибыль организаций, например, налог по деятельности в другой юрисдикции при отсутствии соглашения об избежании двойного налогообложения, или налог на сверхприбыль.

В случае уплаты с получаемых организацией доходов налогов иных, чем налог на прибыль организаций, встает вопрос, как информация о таких налогах должна быть представлена в бухгалтерской отчетности, должен ли способ представления зависеть от соотношения другого налога с налогом на прибыль организаций, в частности, при полной замене, при частичной замене и при отсутствии взаимозависимости.

Еще одна проблема связана с исключением строки «Прочее» из состава показателей налога на прибыль, состоящих из текущего и отложенного налога. В этой связи встает вопрос о надлежащем представлении в отчете эффекта от изменения налоговой ставки, который исходя из положений стандартов должен представляться как часть налога на прибыль. В 2024 году этот вопрос стал особенно актуальным в связи с изменениями в налоговом законодательстве, повышающими ставку по налогу на прибыль организаций на федеральном уровне.

Также неясно, как в связи с указанными выше изменениями структуры показателей представлять связанные с налогообложением прибыли суммы, которые не связаны с формированием ни текущего, ни отложенного налога на прибыль, такие как доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущих налоговых периодах, либо штрафные санкции по налогу на прибыль.

Исходя из изложенного целью настоящей Рекомендации является выработка рационального подхода к представлению в отчете о финансовых результатах показателей налогообложения прибыли (доходов), в том числе от продолжающейся и прекращаемой деятельности, который разрешит указанные несогласованности положений ФСБУ и позволит логически увязать между собой показатели понятным для пользователя отчетности способом.

РЕШЕНИЕ

1. В целях настоящей Рекомендации под «налогом на прибыль» понимается налог на прибыль организаций, а также любой другой налог, уплата которого в соответствии с применимым законодательством обуславливает освобождение организации от уплаты налога на прибыль организаций, в том числе как в отношении всей деятельности, так и в отношении части деятельности. При соблюдении указанного условия другой налог считается налогом на прибыль независимо от порядка определения объекта налогообложения и налоговой базы, в частности от того, взимается ли налог с доходов за вычетом расходов, с доходов без вычета расходов, с вмененного дохода или определяется как фиксированная величина.
2. Организация представляет в бухгалтерской отчетности показатели налога на прибыль таким образом, чтобы пользователю отчетности была однозначно понятна связь этих показателей с соответствующими показателями финансовых результатов.
3. Настоящая Рекомендация исходит из предположения, что рассматриваемые в ней проблемы увязки показателей финансовых результатов и соответствующего налогообложения обусловлены исключительно форматными ограничениями, и поэтому не актуальны в условиях отсутствия таких ограничений. В частности, эти проблемы не актуальны для бухгалтерской (финансовой) отчетности, оформляемой как открытые данные, поскольку открытые данные всегда могут быть визуализированы удобным для пользователя отчетности образом так, что содержание отчетных показателей и их взаимосвязь очевидны. В этой связи последующие пункты 4 – 9 настоящей Рекомендации применяются только в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности, представляемой в налоговый орган, в том числе в целях формирования государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности, в орган государственной статистики, другие органы исполнительной власти, по образцу формы отчета о финансовых результатах с использованием кодов показателей этого образца из приложений №4 и №10 к Федеральному стандарту бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность».
4. В отчете о финансовых результатах по строке «Налог на прибыль организаций» (код 2410) приводится величина расхода (дохода) по налогу на прибыль только в части, относящейся к продолжающейся деятельности. По строкам «в том числе: текущий налог на прибыль организаций, отложенный налог на прибыль организаций» (коды 2411, 2412) приводится разбивка расхода (дохода) по налогу на прибыль, относящегося к продолжающейся деятельности, в разрезе текущего налога и отложенного налога. Указанная разбивка может не приводиться организациями, освобожденными в установленном порядке от обязанности формировать в бухгалтерском учете информацию об отложенном налоге на прибыль, если они используют данную возможность.
5. В отчете о финансовых результатах по строке «Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций)» (код 2420) приводится итоговая величина прибыли (убытка) от прекращаемой деятельности после вычета относящегося к ней налога на прибыль. Организация приводит в бухгалтерской отчетности разбивку этого показателя в разрезе прибыли (убытка) от прекращаемой деятельности до налогообложения и относящегося к ней налога на прибыль. Организация вправе приводить указанную разбивку в отчете о финансовых

результатах либо в пояснениях. В случае приведения указанной разбивки в отчете о финансовых результатах организация включает в этот отчет ниже строки «Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций)» строку «Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности до налогообложения» и строку «Относящийся к прекращаемой деятельности налог на прибыль» (могут использоваться иные аналогичные наименования) в качестве дополнительных строк к коду 2420. Разбивка показателя относящегося к прекращаемой деятельности налога на прибыль в разрезе текущего налога и отложенного налога приводится в пояснениях. Организация вправе привести указанную разбивку в самом отчете о финансовых результатах, однако это не рекомендуется во избежание технических проблем с контрольными соотношениями, поскольку к коду 2420 могут добавляться дополнительные строки только одного уровня без возможности их более детальной разбивки следующего уровня.

6. В случае наличия технической возможности организация корректирует названия строк, приведенные в образце формы отчета о финансовых результатах, следующим образом:

а) В случае наличия у организации в отчетном или сравнительном периоде прекращаемой деятельности название строки с кодом 2410 дополняется словами «, относящийся к продолжающейся деятельности».

б) В случае отсутствия у организации в отчетном и сравнительном периоде прекращаемой деятельности строка с кодом 2300 именуется «Прибыль (убыток) до налогообложения» (слова «от продолжающейся деятельности» из названия исключаются). Строка с кодом 2420 «Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности (за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций)» при этом не приводится.

в) В случае если организация является плательщиком другого налога (помимо налога на прибыль организаций), соответствующего понятию налога на прибыль, как оно определено в пункте 1 настоящей Рекомендации, из названий строк с кодами 2410, 2411, 2412, 2420 исключается слово «организаций».

В случае отсутствия технической возможности корректировки названий строк, приведенных в образце формы отчета о финансовых результатах, организация сопровождает эти строки соответствующими примечаниями.

7. В случае изменения ставок налога на прибыль в связи с изменениями применимого законодательства величина отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств пересчитывается по измененным ставкам на дату, предшествующую началу их применения¹. Возникшая в результате пересчета разница включается в сумму расхода (дохода) по налогу на прибыль за период, к которому относится указанная дата, в составе отложенного налога и приводится в пояснениях к соответствующим показателям отчета о финансовых результатах, указанным в пунктах 4, 5 настоящей Рекомендации. Обособленное представление указанной разницы в отчете о финансовых результатах

¹ см. Рекомендацию Р-4/2008-КпР «Изменение ставки по налогу на прибыль»

отдельно от отложенного налога на прибыль, обусловленного изменением временных разниц, не требуется.

8. В составе статей налогообложения прибыли с учетом существенности обособленно от текущего и отложенного налога на прибыль (в дополнительных строках к коду 2410) представляются:

- а)** доплаты (переплаты) налога на прибыль в связи с обнаружением ошибок (искажений) в предыдущие отчетные (налоговые) периоды, не влияющие ни на текущий, ни на отложенный налог на прибыль отчетного периода;
- б)** связанные с налогообложением прибыли штрафы, пени и другие аналогичные обременения, определяемые в соответствии с Рекомендацией Р-64/2015-КпР «Фискальные санкции»;
- в)** расходы по дополнительным налогам на прибыль. В целях настоящего подпункта под дополнительным налогом на прибыль понимается налог, сбор или иной обязательный платеж в бюджет (кроме косвенных налогов, взимаемых плательщиком с контрагента непосредственно в цене сделке), который соответствует всем следующим условиям:
 - не является налогом на прибыль, как он определен в пункте 1 настоящей Рекомендации;
 - не принимается к вычету при расчете налоговой базы по налогу на прибыль;
 - объектом налогообложения являются фактически полученные организацией доходы, в том числе валовые (т.е. без вычета расходов) или чистые (т.е. за вычетом расходов).

Организация принимает решение о необходимости представления указанных в настоящем пункте сумм отдельными показателями или в каких-либо сочетаниях в зависимости от их характера и существенности.

9. В случае если суммы, указанные в пунктах 7, 8 настоящей Рекомендации, относятся к прекращаемой деятельности, они включаются в показатель прибыли (убытка) от прекращаемой деятельности (код строки 2420) и раскрываются применительно к порядку, определенному пунктом 5 настоящей Рекомендации.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с пунктом 26 Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» представление о финансовом результате деятельности экономического субъекта за отчетный период обеспечивается раскрытием в отчете о финансовых результатах, как минимум, показателей (помимо прочего) налога на прибыль организаций и прибыли (убытка) от прекращаемой деятельности (за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций).

Согласно подпункту «г» пункта 27 ФСБУ 4/2023 в отчете о финансовых результатах приводится (помимо других итоговых показателей) чистая прибыль (убыток), представляющая собой арифметическую сумму прибыли (убытка) от продолжающейся деятельности до налогообложения, налога на прибыль организаций, прибыли (убытка) от

прекращаемой деятельности (за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций).

Согласно приложению №4 к ФСБУ 4/2023 образец формы отчета о финансовых результатах содержит (помимо других) показатели:

Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения

Налог на прибыль организаций

в том числе:

текущий налог на прибыль организаций

отложенный налог на прибыль организаций

Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности

(за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций)

Чистая прибыль (убыток)

Для такого же состава, последовательности и разбивки показателей в Приложении №10 к ФСБУ 4/2023 предусмотрены соответствующие коды в целях представления бухгалтерской отчетности в органы исполнительной власти:

Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности до налогообложения 2300

Налог на прибыль организаций 2410

в том числе:

текущий налог на прибыль организаций 2411

отложенный налог на прибыль организаций 2412

Прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности

(за вычетом относящегося к ней налога на прибыль организаций) 2420

Чистая прибыль (убыток) 2400

Вместе с тем, в соответствии с подпунктом «в» пункта 11 положения по бухгалтерскому учету ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» организация в годовой бухгалтерской отчетности раскрывает (помимо прочего) суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности. Согласно предпоследнему абзацу пункта 11 информацию, предусмотренную подпунктом «в» рекомендуется раскрывать в отчете о финансовых результатах или в пояснениях к нему.

Таким образом ПБУ 16/02 и ФСБУ 4/2023 содержат разные требования к раскрытию информации, касающейся налогообложения прекращаемой деятельности. ПБУ 16/02 требует представлять в бухгалтерской отчетности показатель финансового результата от прекращаемой деятельности до налогообложения и отдельно сумму относящегося к нему налога на прибыль. Итоговую прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности после налогообложения при этом представлять не требуется. ФСБУ 4/2023 наоборот требует представлять прибыль (убыток) от прекращаемой деятельности сразу за вычетом относящегося к ней налога на прибыль, не требуя при этом разбивать этот показатель на результат до налогообложения и сумму налога.

Для того, чтобы одновременно выполнить не совпадающие между собой требования обоих стандартов, организация должна представить в бухгалтерской отчетности в отношении прекращаемой деятельности все три указанных показателя – результат до налогообложения, налог на прибыль и результат после налогообложения. При этом следует принимать во внимание, что указанные выше требования ФСБУ 4/2023 относятся четко к отчету о финансовых результатах, в то время как требования ПБУ 16/02 касаются отчетности в целом; требуемые показатели могут быть представлены по выбору организации непосредственно в этом отчете либо в пояснениях к нему. В этой связи результат от прекращаемой деятельности после налогообложения должен быть представлен в отчете о финансовых результатах в любом случае. Что касается разбивки этого показателя на результат до налогообложения и налог на прибыль, эта разбивка может быть по выбору организации представлена в самом отчете либо в пояснениях.

В соответствии с третьим абзацем пункта 20 положения по бухгалтерскому учету ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» для целей этого положения под расходом (доходом) по налогу на прибыль понимается сумма налога на прибыль, признаваемая в отчете о финансовых результатах в качестве величины, уменьшающей (увеличивающей) прибыль (убыток) до налогообложения при расчете чистой прибыли (убытка) за отчетный период. Расход (доход) по налогу на прибыль определяется как сумма текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль.

В соответствии с пунктом 24 ПБУ 18/02 расход (доход) по налогу на прибыль с подразделением на отложенный налог на прибыль и текущий налог на прибыль отражается в отчете о финансовых результатах в качестве статьи, уменьшающей прибыль (убыток) до налогообложения при формировании чистой прибыли (убытка) за отчетный период.

Оба указанных требования касаются прибыли и налога в целом без разбивки на части, относящиеся к продолжающейся и прекращаемой деятельности. Однако ФСБУ 4/2023 предусматривает показатель прибыли до налогообложения только в части продолжающейся деятельности. Представление общей прибыли до налогообложения (от продолжающейся и прекращенной деятельности в сумме) ФСБУ 4/2023 не предусмотрено. Поэтому буквальное следование последовательности показателей, предусмотренной этим стандартом, не позволяет выполнить указанные выше требования ПБУ 18/02. Когда в отчете о финансовых результатах нет показателя прибыли (убытка) до налогообложения, расход (доход) по налогу на прибыль не может быть представлен в качестве статьи, уменьшающей этот отсутствующий показатель.

Проблема усугубляется тем, что в ФСБУ 4/2023 в названии показателей налога на прибыль организаций, в том числе текущего и отложенного (коды строк 2410, 2411, 2412) какие-либо упоминания продолжающейся деятельности отсутствуют. Если предположить, что по этим строкам должны показываться суммарные показатели налогообложения прибыли (как требует ПБУ 18/02), включающие как продолжающуюся, так и прекращенную деятельность, то нарушится арифметика формирования итогового показателя чистой прибыли (убытка) (код строки 2400). Налог на прибыль, относящийся к прекращенной

деятельности, окажется учтенным дважды – сначала в составе показателей налога на прибыль (коды строк 2410, 2411, 2412), а потом ещё раз в составе прибыли (убытка) от прекращаемой деятельности (код строки 2420). Если же предположить, что по строкам 2410, 2411, 2412 должно показываться налогообложение только продолжающейся деятельности (без прекращаемой), то нарушится последовательность наименования статей отчета. Отчет, в котором все строки с 2300 по 2412 имеют отношение только к продолжающейся деятельности, при том что соответствующие слова присутствуют исключительно в названии строки 2300, с большой вероятностью может ввести в заблуждение пользователя отчета.

Если принять во внимание прямо предусмотренные ФСБУ 4/2023 слова «от продолжающейся деятельности» в названии показателя по коду 2300 в совокупности с требованием обособленно представлять в отчете о финансовых результатах показатель прибыли (убытка) от прекращаемой деятельности за вычетом относящегося к ней налога на прибыль (код 2420), то единственным практически применимым вариантом согласования между собой всех описанных выше показателей является представление показателей налогообложения прибыли (коды 2410, 2411, 2412) только в части продолжающейся деятельности (без прекращаемой). При этом во избежание введения в заблуждение пользователей отчета о финансовых результатах названия показателей отчета должны соответствующим образом корректироваться. В крайнем случае (при отсутствии технической возможности таких корректировок в утверждаемых ФНС России форматах представления обязательного экземпляра отчетности в ГИРБО) строки отчета должны сопровождаться соответствующими примечаниями.

Данный результат анализа положений ФСБУ подтверждается также положениями МСФО. В частности, принятый в апреле 2024 года МСФО (IFRS) 18 “Presentation and Disclosure in Financial Statements” (Представление и раскрытия в финансовых отчётах) упорядочил структуру отчета о прибылях и убытках:

Categories in the statement of profit or loss

- 47** An entity shall classify income and expenses included in the statement of profit or loss in one of five categories (see paragraph B29):
- (a) the operating category (see paragraph 52);
 - (b) the investing category (see paragraphs 53–58);
 - (c) the financing category (see paragraphs 59–66);
 - (d) the income taxes category (see paragraph 67); and
 - (e) the discontinued operations category (see paragraph 68).

The income taxes category

- 67** An entity shall classify in the income taxes category tax expense or tax income that is included in the statement of profit or loss applying IAS 12 Income Taxes, and any related foreign exchange differences (see paragraphs B65–B68).

The discontinued operations category

68 An entity shall classify in the discontinued operations category income and expenses from discontinued operations as required by IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations.

В свою очередь требования МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» по этому вопросу, зафиксированные в подпункте (а) параграфа 33, в связи с принятием МСФО (IFRS) 18 не изменились (если не считать добавления слов “present or”):

Организация должна представить или раскрыть:

(а) итоговую сумму непосредственно в отчете о совокупном доходе, которая складывается из:

(i) прибыли или убытка после налогообложения от прекращенной деятельности; и

(ii) прибыли или убытка после налогообложения, признанных при переоценке до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов или выбывающих групп (группы), которые представляют собой прекращенную деятельность.

При этом в связи с принятием МСФО (IFRS) 18 относящийся к данному вопросу параграф 77 МСФО (IAS) 12 и предваряющий его подзаголовок были изменены следующим образом:

Tax expense (income) related to items recognised in profit or loss

77 The tax expense (income) related to items recognised in profit or loss from continuing operations shall be presented in the income tax category in the statement of profit or loss.

Таким образом при решении вопроса о месте налога на прибыль по прекращенной деятельности в отчете о прибылях и убытках международные стандарты определенно относят его к категории прекращенной деятельности, а не к категории налогов на прибыль.

В соответствии с четвертым абзацем пункта 14 ПБУ 18/02 в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых активов подлежит пересчету на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета прибылей и убытков. Аналогично в соответствии с третьим абзацем пункта 15 ПБУ 18/02 в случае изменения ставок налога на прибыль в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах величина отложенных налоговых обязательств подлежит пересчету на дату, предшествующую дате начала применения измененных ставок с отнесением возникшей в результате пересчета разницы на счет учета прибылей и убытков.

Указанные нормы предписывают включать эффект от изменения налоговых ставок в прибыль (убыток) за период, но не уточняют при этом, должен ли этот эффект включаться в состав расхода (дохода) по налогу на прибыль или учитываться отдельно в качестве самостоятельной составляющей чистой прибыли (убытка). Между тем, по данному вопросу можно сделать вывод из других норм стандарта. Так, в соответствии с третьим абзацем

пункта 20 ПБУ 18/02 отложенный налог на прибыль за отчетный период определяется как суммарное изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств за этот период, за исключением результатов операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток). Эта норма определяет отложенный налог как суммарное изменение отложенных налоговых активов и обязательств, делая исключение только для операций, не включаемых в бухгалтерскую прибыль (убыток). Исключений в связи с причинами изменения отложенных налоговых активов и обязательств при этом нет, из чего следует, что в отложенный налог включаются не только последствия изменения временных разниц за период, но и последствия других причин, таких как изменения применяемых налоговых ставок или изменения вероятности получения налогооблагаемой прибыли в будущем.

Этот вывод в еще более явном виде подтверждается подпунктом «а» пункта 25 ПБУ 18/02, согласно которому в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрывается отложенный налог на прибыль, обусловленный:

- возникновением (погашением) временных разниц в отчетном периоде;
- изменениями правил налогообложения, изменениями применяемых налоговых ставок;
- признанием (списанием) отложенных налоговых активов в связи с изменением вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Таким образом, эффект от изменения применяемых налоговых ставок является частью расхода (дохода) по налогу на прибыль, в том числе частью отложенного налога, и должен раскрываться в пояснениях к отчету о финансовых результатах в рамках раскрытия структуры отложенного налога на прибыль.

Этот вывод дополнительно подтверждается подпунктами «с» и «d» пункта 80 МСФО (IAS) 12, согласно которым компоненты расхода (дохода) по налогу могут включать не только сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к возникновению и восстановлению временных разниц, но и сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к изменениям в ставках налога или введению новых налогов.

Изложенные выше выводы применимы как в отношении налога на прибыль организаций, так и в отношении его заменителей. При этом в случае если заменитель налога на прибыль организаций не зависит напрямую от фактически полученных организацией доходов, например, уплачивается с вмененного дохода или представляет собой фиксированную величину, расход по такому налогу заведомо состоит только из текущего налога и отложенный налог не содержит.

Что касается налогов, которые уплачиваются с прибыли (доходов) в дополнение к налогу на прибыль, при их представлении следует принимать во внимание требование подпункта «а» пункта 69 ФСБУ 4/2023, согласно которому представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, отраженное в

бухгалтерской отчетности, считается достоверным, если бухгалтерская отчетность содержит информацию, сформированную в соответствии с федеральными и отраслевыми стандартами и систематизированную в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и ФСБУ 4/2023. В случае если при составлении бухгалтерской отчетности экономическим субъектом выявляется недостаточность информации, указанной выше, для формирования представления о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимого пользователям этой отчетности для принятия экономических решений, в бухгалтерской отчетности раскрывается дополнительная информация (в том числе показатели).

В связи с таким требованием наиболее уместным видится представление дополнительных налогов на прибыль в отчете о финансовых результатах в разбивке показателя налога на прибыль обособленно (с учетом существенности) от текущего и отложенного налога на прибыль. Примерами таких налогов являются налоги на прибыль в юрисдикциях, с которыми у Российской Федерации отсутствует (или не действует) соглашение об избежании двойного налогообложения, а также так называемый «налог на сверхприбыль» (см. Рекомендацию Р-154/2023-КпР «Налоги с прошлых доходов (прибыли)»).

Аналогичный порядок представления также применим к связанным с налогообложением прибыли штрафам, пеням и другим аналогичным обременениям (см. Рекомендацию Р 64/2015 КпР «Фискальные санкции»).