

НАЦИОНАЛЬНЫЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА 12 \"УЧЕТ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА\"

Введение

1. Настоящий стандарт разработан на основе Международного стандарта бухгалтерского учета 12 \"Учет налогов на доход\", действующего с 1 января 1981 года и пересмотренного в 1996 году, с учетом положений Налогового кодекса, принятого Парламентом Республики Молдова 24 апреля 1997 года.

Цель

2. Цель настоящего стандарта состоит в описании методики учета подоходного налога предприятия. Настоящий стандарт устанавливает порядок определения постоянных и временных разниц, признания отсроченных налоговых активов и обязательств, раскрытия информации по подоходному налогу в финансовых отчетах.

Сфера действия

3. Настоящий стандарт распространяется на всех юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, зарегистрированных в Республике Молдова, а также на их филиалы, представительства и другие структурные подразделения, расположенные как на территории Республики Молдова, так и за ее пределами.

4. В данном стандарте не рассматриваются:

- а) порядок учета государственных субсидий (НСБУ 20 \"Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи\");
- б) налоговые зачеты по определенным видам инвестиций;
- с) временные разницы, возникающие в результате государственных субсидий или налоговых зачетов.

Определения

5. В настоящем стандарте использованы термины со следующим содержанием:
Учетный доход (учетный убыток) - прибыль (убыток) отчетного периода до налогообложения, отраженная в Отчете о финансовых результатах.

Налогооблагаемый доход (налоговый убыток) - учетный доход (убыток) отчетного периода, скорректированный в соответствии с правилами, установленными налоговым законодательством.

Расход (экономия) по подоходному налогу - совокупная сумма текущего и отсроченного расхода (экономии) по подоходному налогу, учитываемая при расчете чистой прибыли (убытка) отчетного периода.

Текущий расход (экономия) по подоходному налогу - сумма текущего обязательства по подоходному налогу, учитываемая при расчете расхода (экономии) по подоходному налогу.

Текущее обязательство по подоходному налогу - сумма подоходного налога к оплате, исчисленная от налогооблагаемого дохода отчетного периода.

Текущий актив по подоходному налогу - сумма дебиторской задолженности по подоходному налогу, подлежащая возмещению предприятию в отчетном периоде.

Отсроченный расход (экономия) по подоходному налогу - совокупная сумма отсроченных обязательств и активов по подоходному налогу.

Отсроченное обязательство по подоходному налогу - сумма подоходного налога, которая будет выплачена предприятием в последующие отчетные периоды в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Отсроченный актив по подоходному налогу - сумма подоходного налога, подлежащая возмещению предприятию в будущие периоды в связи с

- а) вычитаемыми временными разницами,
- б) переносом на будущие периоды не востребованных налоговых убытков.

Постоянные разницы - разницы между учетным доходом (убытком) и налогооблагаемым доходом (убытком) отчетного периода, которые возникают

в текущем отчетном периоде в связи с ограничением или непризнанием доходов и расходов, определяемыми Налоговым кодексом. Постоянные разницы возникают в одном отчетном периоде и не аннулируются в последующие периоды.

Временные разницы - разницы между учетным доходом (убытком) и налогооблагаемым доходом (убытком) за отчетный период, возникающие в результате того, что период, в котором отдельные статьи дохода и расхода включаются в налогооблагаемый доход, не совпадает с периодом, в котором они включаются в учетный доход. Временные разницы возникают в одном отчетном периоде и аннулируются либо в следующем одном или в течение нескольких последующих периодов. Временные разницы подразделяются на

а) налогооблагаемые, которые приводят к налогооблагаемым суммам при определении налогооблагаемого дохода (убытка) будущих периодов, когда сумма актива или обязательства восстанавливается или погашается,

б) вычитаемые, которые приводят к возникновению сумм, вычитаемых при определении налогооблагаемого дохода (убытка) будущих периодов, когда сумма актива или обязательства восстанавливается или погашается.

Налоговый зачет - налоги, оплаченные напрямую бюджету от имени налогоплательщика третьей стороной, а также оплаченные авансом в Республике Молдова или за рубежом.

НАЛОГООБЛАГАЕМЫЙ ДОХОД

6. Налогооблагаемый доход определяется на базе учетного дохода за отчетный период, скорректированного на величину

а) постоянных разниц,

б) временных разниц.

ПОСТОЯННЫЕ И ВРЕМЕННЫЕ РАЗНИЦЫ

7. Постоянные и временные разницы возникают из-за различий между правилами расчета налогооблагаемого дохода в соответствии с налоговым законодательством и правилами определения учетного дохода, установленными НСБУ.

8. Налоговым законодательством предусматриваются правила признания доходов и расходов для целей налогообложения, а НСБУ - правила для целей финансового учета.

9. Существуют следующие группы доходов и расходов, по которым возникают постоянные и временные разницы:

а) доходы и расходы, признанные налоговым законодательством, но не признанные правилами НСБУ;

б) доходы и расходы, признанные правилами НСБУ, но не признанные правилами налогового законодательства.

10. Постоянные разницы обусловлены расхождением между учетным и налогооблагаемым доходами и возникают на протяжении периода действия соответствующего законодательства. Примеры постоянных разниц:

а) доходы в виде дивидендов от резидента Республики Молдова, которые включаются в учетный доход, но по условиям Налогового кодекса не включаются в налогооблагаемый доход;

б) командировочные и представительские расходы, расходы по страхованию юридических лиц и другие, которые учитываются при определении учетного дохода в полном размере, но в целях налогообложения признаются в пределах лимитов, установленных Правительством.

11. Временные разницы обусловлены расхождением между учетным и налогооблагаемыми доходами, возникающими в результате несовпадения периода, в котором статьи доходов и расходов включаются в учетный доход, с периодом, в котором они включаются в налогооблагаемый доход. Примеры временных разниц:

а) налогооблагаемый доход, полученный вследствие изменения метода признания доходов и расходов в отчетном периоде (по сравнению с прошлым),

отражается в финансовом учете в полной сумме, а в целях налогообложения распределяется равными частями на три года;

б) сумма износа основных средств, учитываемая при определении учетного дохода (убытка), может отличаться от суммы износа, принятой в расчет для определения налогооблагаемого дохода (убытка), из-за несовпадения сроков полезного функционирования основных средств и методов начисления их износа;

с) балансовая стоимость инвестиций в связанные стороны, совместные предприятия и др. отличается от налоговой базы инвестиций или доли участия в таких предприятиях (параграфы 19-20 настоящего стандарта);

д) результаты переоценки активов отражаются в финансовом учете, но не признаются в целях налогообложения (параграф 21 настоящего стандарта);

е) балансовая стоимость активов и обязательств приобретенного предприятия учитывается в финансовом учете по справедливой стоимости, а в целях налогообложения - по их стоимости до слияния предприятий (параграф 22 настоящего стандарта).

12. Постоянные и временные разницы учитываются при определении налогооблагаемого дохода отчетного периода в размере суммы отклонений между доходами и расходами, отраженными в отчете о финансовых результатах, и соответствующих им сумм доходов и расходов, признанных налоговым законодательством.

ПРИЗНАНИЕ ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И АКТИВОВ ПО ПОДОХОДНОМУ НАЛОГУ

13. Текущее обязательство по подоходному налогу на конец отчетного периода признается в размере неоплаченных сумм и рассчитывается на основе следующих показателей:

а) сальдо текущего обязательства по подоходному налогу на начало отчетного периода;

б) сальдо дебиторской задолженности по подоходному налогу на начало отчетного периода;

с) суммы текущего обязательства по подоходному налогу, начисленной за отчетный период;

д) суммы оплаченного (зачтенного) подоходного налога за отчетный период.

Если оплаченная или зачтенная сумма подоходного налога за отчетный период превышает сумму обязательства по подоходному налогу за этот же период, то сумма превышения признается как дебиторская задолженность по подоходному налогу.

ПРИЗНАНИЕ ОТСРОЧЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И АКТИВОВ ПО ПОДОХОДНОМУ НАЛОГУ

14. Налогооблагаемые временные разницы приводят к возникновению отсроченных обязательств по подоходному налогу, а вычитаемые временные разницы - к возникновению отсроченных активов по подоходному налогу.

15. Налогооблагаемые временные разницы возникают в случаях, когда:

а) сумма доходов, признанных в финансовом учете, превышает сумму доходов, признанных в целях налогообложения;

б) сумма расходов, признанных в финансовом учете, меньше суммы расходов, признанных в целях налогообложения.

Отсроченное обязательство по подоходному налогу признается в сумме, исчисленной по действующей ставке подоходного налога от величины налогооблагаемой временной разницы. Когда в последующих отчетных периодах налогооблагаемые временные разницы реверсируются, налогооблагаемый доход предприятия увеличивается. Отсроченное обязательство по подоходному налогу аннулируется пропорционально величине реверсированной временной разницы.

16. Вычитаемые временные разницы возникают в случаях, когда:

- а) сумма доходов, признанных в финансовом учете, меньше суммы доходов, признанных в целях налогообложения;
- б) сумма расходов, признанных в финансовом учете, превышает сумму расходов, признанных в целях налогообложения.

Отсроченный актив по подоходному налогу признается в сумме, исчисленной по действующей ставке подоходного налога от величины вычитаемой временной разницы. Когда в последующих отчетных периодах вычитаемая временная разница реверсируется, налогооблагаемый доход предприятия уменьшается. Отсроченный актив по подоходному налогу аннулируется пропорционально величине реверсированной временной разницы.

НЕВОСТРЕБОВАННЫЕ НАЛОГОВЫЕ УБЫТКИ

[\[Название подразд. введено Приказом Мин. Фин. N 41 от 30.03.99\]](#)

17. Если в отчетном году предприятие получило убыток, то возникает невостробованный налоговый убыток. Налоговым кодексом разрешается перенос убытка отчетного года на последующие отчетные годы (сроком до трех лет). Наличие налогооблагаемого дохода позволит предприятию востребовать часть или всю сумму ранее полученного убытка путем уменьшения налогооблагаемого дохода.

18. Отсроченный актив по подоходному налогу должен признаваться для перенесенных на будущие периоды невостробованных налоговых убытков при наличии в отчетном году прибыли до налогообложения в финансовом учете и при условии, что сумма налогового убытка равна или меньше суммы налогооблагаемой временной разницы. Этот отсроченный актив признается, если у предприятия есть достаточная уверенность в том, что в будущем оно получит налогооблагаемый доход, за счет которого будут использованы невостробованные налоговые убытки.

[\[Параграф 18 в редакции Приказа Мин. Фин. N 41 от 30.03.99\]](#)

19. Наличие невостробованных налоговых убытков является доказательством того, что в будущем у предприятия может не быть налогооблагаемого дохода. При оценке вероятности существования налогооблагаемого дохода, на основании которого предприятие сможет использовать налоговые убытки, принимаются во внимание следующие факторы:

- а) имеется ли на предприятии достаточный объем налогооблагаемых временных разниц по одному и тому же бюджету и налогоплательщику, приводящий к получению налогооблагаемых сумм, по отношению к которым могут быть востребованы налоговые убытки до того, как истечет срок их действия;
- б) существует ли достаточная уверенность, что предприятие получит налогооблагаемый доход до того, как истечет срок востребования налоговых убытков;
- с) возникают ли невостробованные налоговые убытки по определенным причинам, которые вряд ли повторятся;
- д) существуют ли на предприятии возможности для налогового планирования, которые создадут налогооблагаемый доход в период, когда могут быть востребованы налоговые убытки;
- е) имеется ли в отчетном году в финансовом учете прибыль до налогообложения, наличие которой дает достаточную уверенность в том, что в будущем у предприятия будет налогооблагаемый доход.

[\[Параграф 19 введен Приказом Мин. Фин. N 41 от 30.03.99\]](#)

20. Отсроченный актив по подоходному налогу для перенесенных на будущие периоды невостробованных налоговых убытков может признаваться и в случае отсутствия в отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц, но при соблюдении критериев, указанных в параграфе 19.

[\[Параграф 20 введен Приказом Мин. Фин. N 41 от 30.03.99\]](#)

21. Отсроченный актив по подоходному налогу не должен признаваться при отсутствии у предприятия в отчетном году прибыли до налогообложения в финансовом учете и если у предприятия нет достаточной уверенности в том, что в последующих отчетных периодах оно получит налогооблагаемый доход, за счет которого могут быть использованы не востребованные налоговые убытки.

[\[Параграф 21 введен Приказом Мин. Фин. N 41 от 30.03.99\]](#)

22. При непризнании отсроченного актива по подоходному налогу не востребованный налоговый убыток отражается в забалансовом учете и признается в том отчетном году, в котором предприятие получит налогооблагаемый доход, но не более налогооблагаемого дохода.

[\[Параграф 22 введен Приказом Мин. Фин. N 41 от 30.03.99\]](#)

ВРЕМЕННЫЕ РАЗНИЦЫ ПО ИНВЕСТИЦИЯМ В СВЯЗАННЫЕ СТОРОНЫ И СОВМЕСТНЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПЕРЕОЦЕНКИ АКТИВОВ И ПРИ СЛИЯНИИ ПРЕДПРИЯТИЙ

23. Временные разницы возможны при несовпадении балансовой стоимости инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные предприятия с налоговой базой инвестиций, которая часто представляет собой балансовую стоимость. Такие разницы могут возникнуть при

- а) наличии нераспределенной прибыли дочерних, ассоциированных и совместных предприятий;
- б) изменении валютных курсов, когда материнская и дочерняя компании расположены в разных странах;
- с) уменьшении балансовой стоимости инвестиций в ассоциированное предприятие до их рыночной стоимости.

24. Временные разницы по одной и той же инвестиции, отраженные в консолидированных финансовых отчетах и отдельных финансовых отчетах материнского предприятия, могут не совпадать из-за применения разных методов оценки инвестиции - по первоначальной стоимости или по переоцененной стоимости.

25. В соответствии с НСБУ 16 \"Учет долгосрочных материальных активов\" разрешается учитывать активы по первоначальной стоимости или по переоцененной стоимости. Разница между суммой износа, начисленной от балансовой стоимости переоцененного актива, и суммой износа, принятой в целях налогообложения, является временной разницей, которая приводит к

возникновению отсроченного обязательства или актива по подоходному налогу.

26. В соответствии с НСБУ 22 \"Объединение предприятий\" балансовая стоимость активов и обязательств приобретенного предприятия учитывается в финансовом отчете по справедливой стоимости на дату приобретения. В целях налогообложения приобретенные активы и обязательства учитываются по стоимости, отраженной у прежнего собственника до слияния предприятий. В результате образуются временные разницы, которые приводят к возникновению отсроченных обязательств и активов по подоходному налогу. Приобретающее предприятие может восстановить свои отсроченные активы по подоходному налогу, не признанные до слияния предприятий.

ОЦЕНКА ТЕКУЩИХ И ОТСРОЧЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И АКТИВОВ ПО ПОДОХОДНОМУ НАЛОГУ

27. Текущие обязательства (активы) по подоходному налогу должны оцениваться в сумме, которую предприятие планирует выплатить бюджету или получить из бюджета, исчисленной по установленной ставке подоходного налога на дату составления бухгалтерского баланса.

28. Отсроченные обязательства и активы по подоходному налогу должны оцениваться по ставке налога, установленной налоговым законодательством на дату

составления бухгалтерского баланса. В последующем, при восстановлении актива или погашении обязательства, они оцениваются по ставке подоходного налога, действующей на данный период.

ПРИЗНАНИЕ РАСХОДА (ЭКОНОМИИ) ПО ПОДОХОДНОМУ НАЛОГУ

Отчет о финансовых результатах

29. Суммы текущего и отсроченного расходов (экономии) по подоходному налогу признаются как расход или доход и включаются в расчет чистой прибыли (убытка) отчетного периода, кроме случаев, изложенных в параграфах 27 и 28 настоящего стандарта.

30. Балансовая стоимость отсроченных активов и обязательств по подоходному налогу может измениться даже в случае, если сумма соответствующих временных разниц остается неизменной. Это может произойти в результате изменения ставки налога или других положений налогового законодательства. Возникающий в связи с этим отсроченный расход (экономия) по подоходному налогу отражается в Отчете о финансовых результатах.

Статьи, относимые непосредственно на увеличение или уменьшение собственного капитала

31. Текущий и отсроченный расходы по подоходному налогу отражаются непосредственно в собственном капитале, если налог относится к статьям, которые в одном и том же или последующих периодах будут относиться на увеличение или уменьшение собственного капитала.

32. НСБУ предусматривают или допускают отнесение следующих статей на увеличение или уменьшение собственного капитала:

а) изменение балансовой стоимости, возникающее в результате переоценки долгосрочных материальных активов (НСБУ 16 \"Учет долгосрочных материальных активов\") или долгосрочных инвестиций (НСБУ 25 \"Учет инвестиций\");

б) поправка прибыли (убытка), произведенная либо в результате изменения учетной политики, примененной ретроспективно (по отношению к предыдущим периодам), либо при исправлении существенной ошибки (НСБУ 8 \"Чистая прибыль или убыток отчетного периода, существенные ошибки и изменения в учетной политике\");

в) курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовых отчетов зарубежных подразделений предприятия (НСБУ 21 \"Последствия изменений курсов обмена валют\").

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТАХ

Активы и обязательства по подоходному налогу

33. В бухгалтерском балансе активы и обязательства по подоходному налогу должны отражаться отдельно от других активов и обязательств. Отсроченные актив и обязательство по подоходному налогу отражаются отдельно от дебиторской задолженности и текущего обязательства по подоходному налогу.

34. Отсроченные активы и обязательства по подоходному налогу включаются в баланс в состав долгосрочных активов и обязательств.

35. Взаимопогашение в бухгалтерском балансе текущих активов и обязательств по подоходному налогу осуществляется согласно правилам, установленным для финансовых инструментов в НСБУ 32 \"Финансовые инструменты\".

36. В консолидированных финансовых отчетах текущий актив одного предприятия, входящего в группу, засчитывается за счет текущего обязательства по подоходному налогу другого предприятия группы в соответствии с требованиями НСБУ 27 \"Консолидированные финансовые отчеты и учет инвестиций в дочерние предприятия\".

37. Взаимопогашение отсроченных активов за счет отсроченных обязательств по подоходному налогу допускается при одновременном соблюдении условий, когда:

- a) такое право предусмотрено действующим законодательством;
- b) отсроченные актив и обязательство по подоходному налогу относятся к одному и тому же бюджету и одному и тому же налогоплательщику.

Расход (экономия) по подоходному налогу

38. Расход (экономия) по подоходному налогу, относящийся к прибыли (убытку) отчетного периода, отражается в Отчете о финансовых результатах.

РАСКРЫТИЯ

39. В финансовых отчетах предприятие раскрывает отдельно следующие суммы:

- a) текущий расход (экономия) по подоходному налогу;
- b) корректировки, признанные в отчетном периоде, по текущему расходу (экономии) по подоходному налогу прошлых периодов;
- c) отсроченный расход (экономия) по подоходному налогу, относящийся к возникновению и реверсированию временных разниц;
- d) отсроченный расход (экономия) по подоходному налогу, связанный с изменением ставки налога;
- e) экономию по подоходному налогу, возникающую в связи с отсроченными активами по подоходному налогу прошлых периодов, которая используется для уменьшения суммы текущего расхода или отсроченного расхода по подоходному налогу;
- f) расход (экономия) по подоходному налогу, связанный с теми изменениями в учетной политике и существенными ошибками, которые принимаются в расчет при определении чистой прибыли (убытка) отчетного периода в соответствии с допустимым альтернативным методом НСБУ 8 \"Чистая прибыль или убыток отчетного периода, существенные ошибки и изменения в учетной политике\";
- g) расход (экономия) по подоходному налогу, связанный со статьями, которые относятся на увеличение или уменьшение собственного капитала;
- h) расход (экономия) по подоходному налогу, связанный с чрезвычайными статьями, признанными за отчетный период;
- i) сумму (а также и дату истечения срока, если таковая имеется) вычитаемых временных разниц, по которым в бухгалтерском балансе не признаются отсроченные активы по подоходному налогу;
- j) расход по подоходному налогу по прерванным операциям, связанный с
 - i) доходом (убытком) от прерывания операции,
 - ii) доходом (убытком) отчетного периода по операциям, прерванным в предыдущем и отчетном периодах.

40. Предприятие раскрывает любые непредвиденные доходы и убытки в соответствии с НСБУ 10 \"Непредвиденные события и события хозяйственной деятельности, произошедшие после даты составления баланса\". Непредвиденные доходы и убытки могут возникать в результате не разрешенных с налоговыми органами споров. Аналогично, налоговое законодательство, когда изменяется ставка налога, или предприятие, когда об изменениях объявляется после даты составления бухгалтерского баланса, раскрывает любые существенные результаты этих изменений для текущих и отсроченных активов и обязательств по подоходному налогу.

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ В СИЛУ

41. Настоящий стандарт вступает в силу с 1 января 1998 года.