

# Успешная связь между финансовой и налоговой отчетностью

**A&A CoP «ОБЕСПЕЧЕНИЕ ЗНАЧИМОСТИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: В ЦЕНТРЕ ВНИМАНИЯ МИКРО-, МАЛЫЕ И СРЕДНИЕ ПРЕДПРИЯТИЯ»**

26-27 апреля 2017 года, Киев, Украина

**CFRR**   
**Centre for Financial  
Reporting Reform**



 **STAREP**  
Strengthening Auditing and Reporting in  
the Countries of the Eastern Partnership

STAREP is supported with funding provided in part by European Union, Austria's Federal Ministry of Finance, Austrian Development Cooperation, Luxembourg's Ministry of Finance, SECO - State Secretariat for Economic Affairs

Андрей Бусуйок  
старший специалист по  
финансовому управлению  
CFRR, Всемирный банк



## Цель сессии

- »обсудить необходимость упрощения связи между налогообложением и учетом
- »кратко изложить основные идеи для рассмотрения разработчиками политики с целью обеспечить более тесную связь между корпоративной финансовой отчетностью и требованиями к налогообложению

## В чем основное различие между налоговым законодательством и законодательством о бухгалтерском учете/стандартами бухгалтерского учета?

- » основное различие - это назначение этих законов
- » назначение налогового законодательства состоит в определении обязательств налогоплательщиков перед государством - получаемой прибыли/налогооблагаемых доходов
- » назначение законодательства о бухгалтерском учете/стандартов бухгалтерского учета состоит в определении принципов бухгалтерского учета в целях ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности (достоверного и объективного представления) для принятия экономических/финансовых решений

## Пример отличия: оценка после начального отражения - амортизация

СБУ	Налоговое регулирование	МСФО
<p>Нематериальные и материальные активы – определенный срок службы. Начальная стоимость сокращается путем амортизации в течение экономического срока службы на основе:</p> <p>а) темпов технического и экономического прогресса;</p> <p>б) законодательных или иных ограничений срока службы;</p> <p>с) ожидаемой чистой цены реализации существенного остатка имущества, здания, сооружения и оборудования после ликвидации</p>	<p>Амортизация нематериальных активов осуществляется по единообразной ставке, предусмотренной налоговыми положениями. Максимальные допустимые ставки согласно закону о налоге на доходы корпораций составляют:</p> <p>а) лицензии и авторские права на программное обеспечение – 50%</p> <p>б) лицензии на показ фильмов, радио- и телевидение – 50%</p> <p>с) стоимость завершенных строительных работ – 100%</p> <p>д) прочие нематериальные активы – 20%</p> <p>е) право собственности члена кооператива на жилье, право собственности члена кооператива на коммерческие помещения и право на индивидуальный дом в жилищном кооперативе – 2,5%.</p>	<p>В МСФО указаны активы, имеющие определенный и неопределенный срок службы. В отношении вторых амортизация не осуществляется, но они ежегодно проверяются на обесценение.</p>

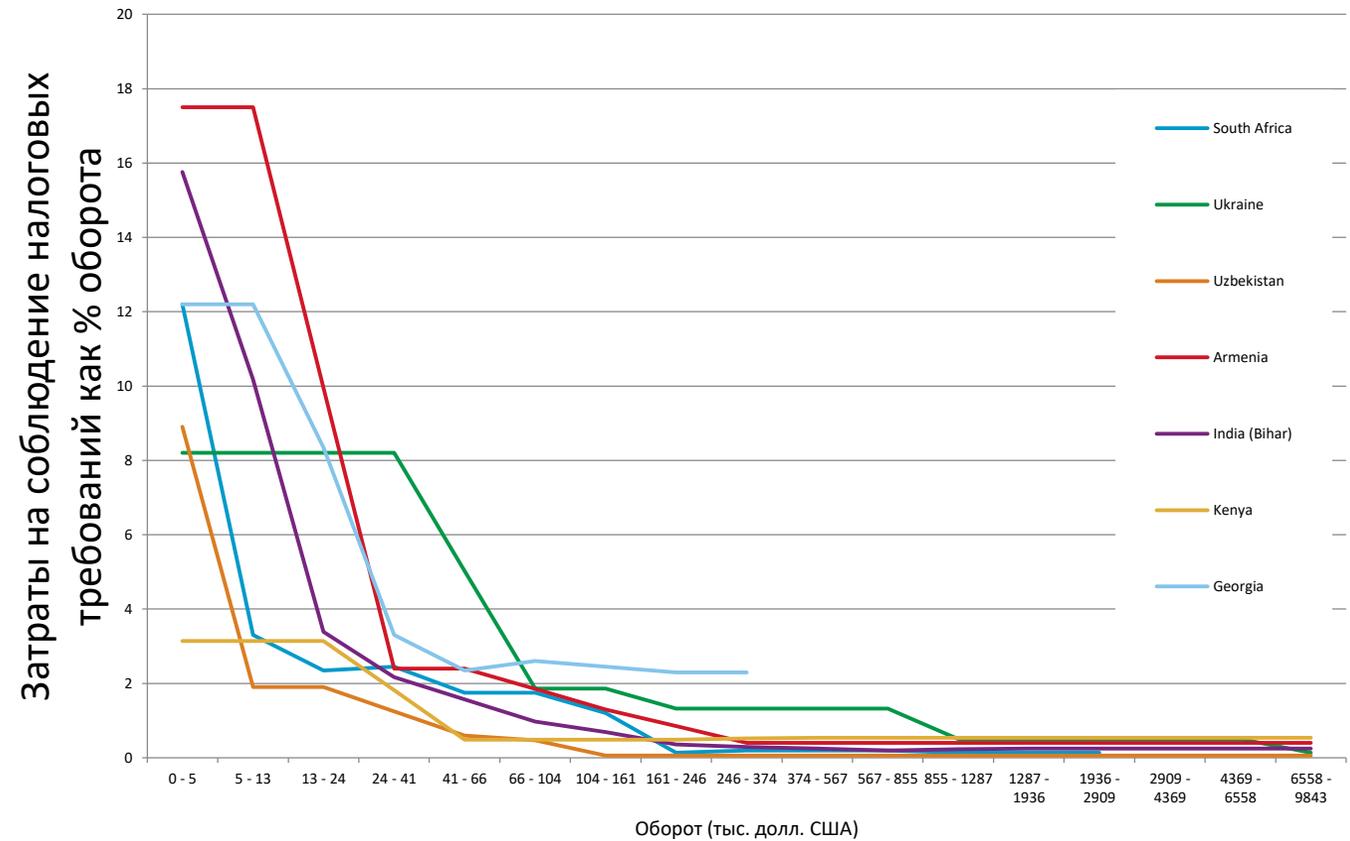
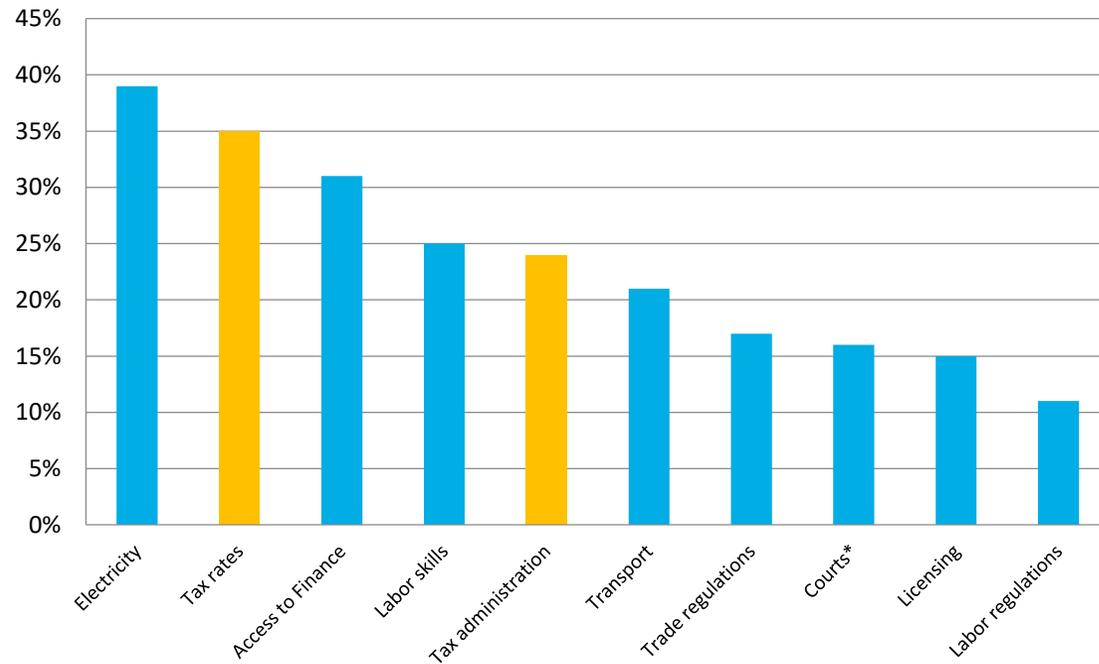
- » Налоговыми положениями не предусматривается концепция срока использования и срока службы – ими устанавливаются конкретные нормы амортизации.
- » На практике налоговые нормы амортизации могут отличаться от учетных норм амортизации.



**Ключевое соображение 1:  
Упрощение как налоговых  
требований, так и требований к  
финансовой отчетности**

# Важность упрощения/согласования налогообложения и учета в случае ММСП...

Компании указывали на эту проблему как на «серьезное ограничение» [%]



## Структура налогового режима в отношении ММСП весьма различная

Регион	# Страны, подвергшиеся анализу	Страны, в которых действует предположительный режим
Европейский союз	21	8
Страны с переходной экономикой	19	16
Страны Северной и Южной Америки	19	16
Африка	25	23

- » От весьма простых патентных пошлин до полного применения стандартного режима.
- » От высокого порогового уровня регистрации НДС до отсутствия порогового уровня.
- » От освобождения микропредприятий до единообразного режима для всех ММП.
- » От замещения только подоходных налогов до покрытия взносов/отчислений на социальное обеспечение.
- » Включение малых юридических лиц в предположительные налоговые режимы или их исключение?
- » От практического освобождения большинства ММП от налогового аудита до комплексного охвата аудитом.

## Облегчение соблюдения требований

- » Сокращение затрат на соблюдение налоговых требований и требований к бухгалтерскому учету, особенно для малых и микросубъектов:
  - » Упрощение учетной политики
    - » например, упрощенные методы учета запасов, износ путем слияния активов, создание резервов для дебиторской задолженности
  - » Упрощенные режимы бухгалтерского учета
    - » например, разрешение «кассового метода учета» или непосредственное отнесение на расходы статей, которые обычно следует капитализировать
  - » Сокращенные требования к подаче налоговой декларации и финансовой отчетности и платежам
    - » например, крупные компании платят налоги чаще, а малые компании обязаны осуществлять налоговые платежи реже



## Облегчение подачи налоговой декларации и финансовой отчетности

- » Внедрение или повышение качества электронных систем подачи налоговых деклараций и финансовой отчетности
  - » Возможность подачи налоговой декларации в режиме реального времени «онлайн»
- » Внедрение единых механизмов подачи налоговой декларации и финансовой отчетности
  - » Налоговая информация и информация финансовой отчетности подаются в единой организации-источнике

## Некоторые примеры

**Сербия:** достигнуто полное внедрение электронных систем НДС и взносов/отчислений на социальное обеспечение.

### **Беларусь:**

сокращено время на соблюдение требований путем изменения ежеквартальной структуры соблюдения требований в отношении налога на доходы корпораций и перехода от исчисления на основе прогноза к исчислению на основе фактических результатов. Также устранены некоторые различия между отражением расходов в целях НДС и налога на доходы.

### **Черногория:**

использование налогоплательщиками электронных систем уплаты налогов сравнялось с использованием ими электронной системы подачи налоговых деклараций, а большинство компаний полностью используют электронную платформу взносов/отчислений на социальное обеспечение.

**Таджикистан:** устранены проблемы, связанные с внедренной электронной системой.



**Ключевое соображение 2: В  
отчетности наблюдается тенденция  
повышения прозрачности**

## Сообщается больший объем информации

- » Налоги компаний интересуют различные заинтересованные стороны
  - » например, СМИ, органы государственного управления, налоговые органы, широкую общественность
- » Прозрачное сообщение налоговой информации создает доверие и улучшает репутацию компании
  - » Компании вносят вклад в экономику, в которой они осуществляют деятельность, путем уплаты налогов (на прибыль, занятость и т.д.). Разъяснение этого вклада помогает заинтересованным сторонам лучше понять выгоды, создаваемые бизнесом.
- » Шаг в направлении комплексного представления информации
  - » Возникают тенденции усиления стратегического характера отчетов и рассмотрения более широкого эффекта деятельности бизнеса, а не только финансовой информации, как в настоящее время
- » Повышается информативность аудиторской отчетности, например, компании, зарегистрированные на фондовой бирже, должны будут сообщать информацию о ключевых вопросах аудита (КВА)

## Усиление давления (в связи с налогообложением), направленного на повышение прозрачности

- » О размывании налоговой базы и выводе прибыли из-под налогообложения (РБВП) Группы 20-ти/ОЭСР – Действие 13
- » Основные требования к документации, охватывающие следующее:
  - i. Главный файл с информацией высокого уровня о глобальной коммерческой деятельности многонационального предприятия и политике в отношении трансфертного ценообразования;
  - ii. локальный файл, содержащий детальную страновую информацию о трансфертном ценообразовании на основе операций;
  - iii. глобальный отчет, в котором сообщается информация в разбивке по странам о важнейших показателях результативности и вводимых ресурсов деятельности многонационального предприятия во всех юрисдикциях деятельности группы
- » Помимо этого, «4<sup>й</sup> уровень» – раскрытие информации о трансфертном ценообразовании, иногда с требованием о независимом визировании (Дания, Индия)



**Ключевое соображение 3:  
Финансовая отчетность служит  
целесообразным инструментарием  
налогового анализа**

## Важность финансовой информации для осуществления/мониторинга соблюдения международных требований о налогообложении

» Доступность финансовой информации принципиально важна для осуществления принципа независимости сторон (ПНС):

*» «Попросту говоря, применять принцип, в основе которого лежит сопоставление условий в контролируемых операциях с условиями в сопоставимых неконтролируемых операциях, чрезвычайно трудно, если не невозможно, когда требуемая информация недоступна или ее не существует».*

# Взгляд на задачу: объединенный обзор нескольких общих коммерческих баз данных в 2015 году

# независимых учетных документов с информацией о доходах и чистой марже	Страны	# экономик
<b>=&lt;10</b>	Afghanistan (AF), Albania (AL), Algeria (DZ), Andorra (AD), Angola (AO), Anguilla (AI), Antigua and Barbuda (AG), Armenia (AM), Aruba (AW), Bahamas (BS), Barbados (BB), Belize (BZ), Benin (BJ), Bhutan (BT), Brunei Darussalam (BN), Burkina Faso (BF), Burundi (BI), Cambodia (KH), Cameroon (CM), Cape Verde (CV), Central African Republic (CF), Chad (TD), Comoros (KM), Congo (CG), Congo, Democratic Republic of (CD), Costa Rica (CR), Côte d'Ivoire (CI), Cuba (CU), Curaçao (CW), Djibouti (DJ), Dominica (DM), Dominican Republic (DO), East Timor (TL), El Salvador (SV), Equatorial Guinea (GQ), Eritrea (ER), Ethiopia (ET), Fiji (FJ), Gabon (GA), Gambia (GM), Georgia (GE), Gibraltar (GI), Grenada (GD), Guatemala (GT), Guinea (GN), Guinea Bissau (GW), Guyana (GY), Haiti (HT), Honduras (HN), Kiribati (KI), Korea, Democratic People's Republic of (KP), Kosovo (KV), Kyrgyzstan (KG), Lao People's Democratic Republic (LA), Lesotho (LS), Liberia (LR), Libya (LY), Liechtenstein (LI), Macao (MO), Madagascar (MG), Malawi (MW), Maldives (MV), Mali (ML), Mauritania (MR), Micronesia, Federated States of (FM), Monaco (MC), Mongolia (MN), Mozambique (MZ), Myanmar/Burma (MM), Namibia (NA), Nauru (NR), Nicaragua (NI), Niger (NE), Palau (PW), Papua New Guinea (PG), Paraguay (PY), Rwanda (RW), Saint Kitts and Nevis (KN), Saint Lucia (LC), Saint Vincent and the Grenadines (VC), Samoa (WS), San Marino (SM), Sao Tome and Principe (ST), Senegal (SN), Seychelles (SC), Sierra Leone (SL), Sint Maarten (SX), Solomon Islands (SB), Somalia (SO), South Sudan (SS), Sudan (SD), Suriname (SR), Swaziland (SZ), Tajikistan (TJ), Tanzania, United Republic of (TZ), Togo (TG), Tonga (TO), Turkmenistan (TM), Tuvalu (TV), Uganda (UG), Uzbekistan (UZ), Vanuatu (VU), Vatican City, State/Holy See (VA), Yemen (YE), Zambia (ZM)	<b>106</b>
<b>10-100</b>	Azerbaijan (AZ), Bahrain (BH), Belarus (BY), Bolivia (BO), Botswana (BW), Ecuador (EC), Ghana (GH), Iran, Islamic Republic of (IR), Iraq (IQ), Jamaica (JM), Kenya (KE), Lebanon (LB), Marshall, Islands (MH), Mauritius (MU), Moldova, Republic of (MD), Montenegro (ME), Morocco (MA), Nepal (NP), Nigeria (NG), Palestinian Territory (PS), Panama (PA), Qatar (QA), Syrian Arab Republic (SY), Trinidad and Tobago (TT), Tunisia (TN), United Arab Emirates (AE), Uruguay (UY), Venezuela (VE), Virgin Islands (British) (VG), Zimbabwe (ZW)	<b>30</b>

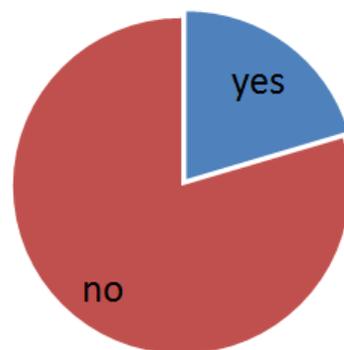
# Как это решается на практике (практикующими специалистами по налогообложению и трансфертному ценообразованию)?

» Отдельные результаты обследования более 50 практикующих специалистов по трансфертному ценообразованию, охватывающего 25 стран региона ВЕЦА:

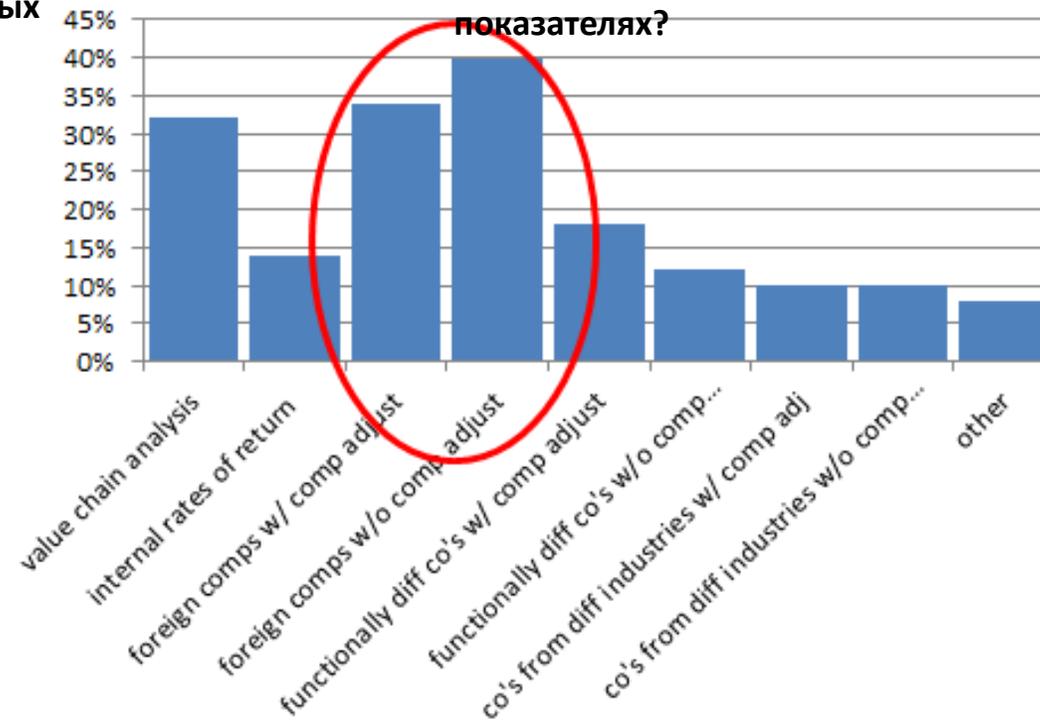
Насколько часто вы сталкиваетесь с трудностями с получением информации о внутренних сопоставимых показателях?



Существуют ли какие-либо рекомендации/закон об использовании иностранных сопоставимых показателей?



Принятые/наблюдаемые подходы в отсутствие информации о внутренних сопоставимых показателях?



# Пример 1: Использование финансовой информации для понимания действия, оказываемого соглашением об избежании двойного налогообложения

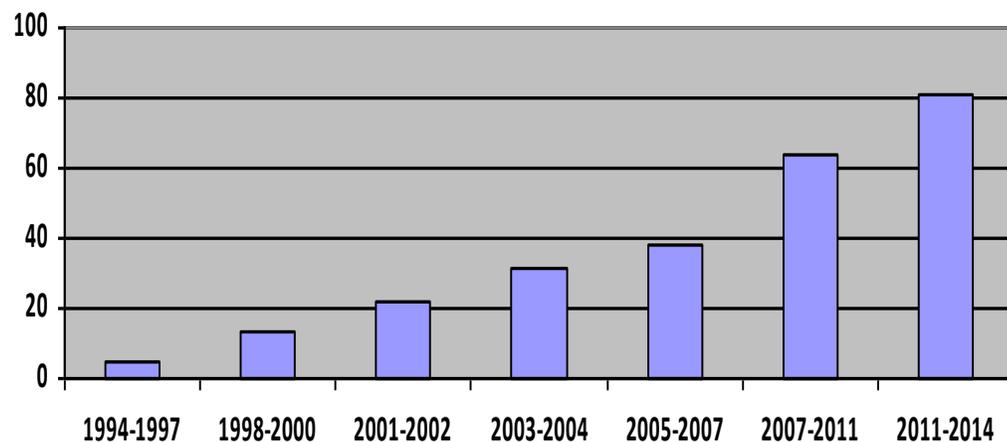
» Поданные декларации, в которых схожие субъекты с дочерними организациями партнера по соглашению с низкими налогами сопоставляются со схожими субъектами без дочерних организаций



Notes: Data sourced from BvD's Orbis Database (September 2015). Only companies with complete information from 2006-2014 selected. Four hundred and eighty-nine companies' treaty partner affiliates were matched on fixed assets with MNE subsidiaries non-affiliated to this specific treaty partner.

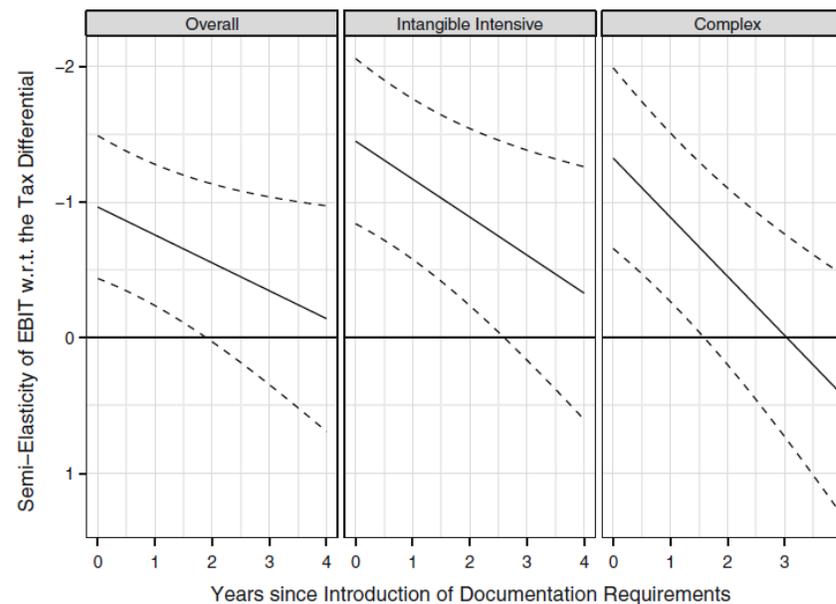
## Пример 2: Измерение глобального действия, оказываемого положениями о противодействии злоупотреблениям

- Число стран, которые вводят или обновляют требования к документации, продолжает расти:
  - В период 1994–2014 годов число стран с «действующими» правилами в отношении документации о трансфертном ценообразовании увеличилось с 4 до более чем 80



Источник: International Transfer Pricing: From Implementation to Application (World Bank Group, готовится к публикации)

- У нас имеются некоторые данные об их эффективности:



Mitigation effect for selected groups. The figure illustrates the estimated elasticity of taxable profits with respect to the tax differential as a function of the presence of documentation requirements. The first panel shows the effect of documentation requirements for the whole sample. The second (third) panel present the effect for intangible intensive (highly complex) subsidiaries with an average level of complexity (intangible intensity). The solid line is the expected value. The dashed lines are 95 % confidence intervals

Source: Beer and Loeprick. 2015  
“Global profit shifting: Drivers and the Effect of Countermeasures” ITAX



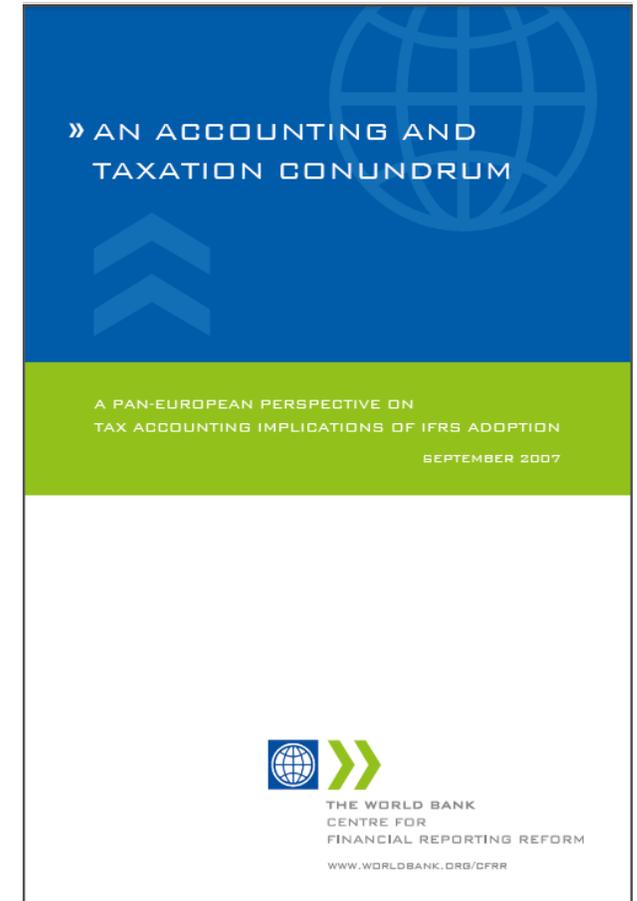
**Ключевое соображение 4:  
Внедрение МСФО/МСФО для МСП  
требует лучшего понимания  
вопросов бухгалтерского учета  
налоговыми органами**

## Действие, оказываемое внедрением глобальных стандартов

- » МСФО введена новая область сложности в связь между финансовой отчетностью и налогообложением:
  - » Цели МСФО коренным образом отличаются от целей налогового учета
  - » МСФО с течением временем меняются, в связи с этим возникает необходимость отражать эти изменения и действие, оказываемое ими на налогооблагаемую прибыль
  - » МСФО предусматриваются некоторые сложные требования к бухгалтерскому учету, которые ведут к дальнейшему усложнению налоговой системы
  - » Уровень экспертного потенциала в области МСФО, то есть число бухгалтеров и специалистов по налогообложению, владеющих рабочими знаниями по вопросам МСФО, должен повыситься
- » Аргументы в пользу согласования, когда это возможно: обеспечивает простоту, сокращает затраты на соблюдение требований и меры по уменьшению налоговых обязательств. Но разработчикам политики также следует рассматривать практические аспекты.

## «Парадокс «бухгалтерский учет и налогообложение»»

- » В этом ресурсе CFRR обсуждается внедрение оптимальной системы налогового учета и **излагается подход к оказанию содействия разработчикам политики** в анализе существующей системы налогового учета
- » Анализируется **действие, оказываемое на налоги принятием МСФО** в государствах-членах ЕС
- » В нем также **заостряется внимание на уроках, извлеченных** в государствах-членах с другими традициями, которые могут быть полезны за пределами ЕС
- » [www.worldbank.org/cfrr](http://www.worldbank.org/cfrr)



# Аналитическая публикация: Казахстан

» <http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREF/Resources/4152117-1277976014693/7214669-1295446446795/7677205-1350467773492/KZ-Jerp-Tax&acounting-report-June2012-final-eng.pdf>



# Единая консолидированная корпоративная налоговая база (ЕККНБ)

- » Единая консолидированная корпоративная налоговая база представляет собой единый набор правил расчета налогооблагаемой прибыли компаний в ЕС
- » В случае, если существует ЕККНБ, трансграничные компании должны соблюдать требования одной, единой системы ЕС для расчета их налогооблагаемых доходов, а не множества разных национальных сводов правил
- » Компании могут подавать одну налоговую декларацию в отношении всей своей деятельности в ЕС и компенсировать убытки, понесенные в одном государстве-члене ЕС, прибылью, полученной в другом
- » Консолидированная налогооблагаемая прибыль распределяется между государствами-членами ЕС, в которых группа осуществляет деятельность, по формуле распределения. После этого каждое государство-член ЕС облагает налогом свою долю прибыли по собственной национальной налоговой ставке.
- » Проект ЕККНБ был возобновлен Европейской комиссией в октябре 2016 года. Предполагается, что он будет осуществлен в два этапа и что ЕККНБ будет обязательной для крупнейших групп в ЕС
- » *Дополнительная подробная информация:* [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en)

## Выводы

- » В целом, более тесное согласование правил налогообложения с правилами финансовой отчетности помогает улучшить стимулы к применению предприятиями более прозрачных и качественных стандартов финансовой отчетности
- » В частности, более тесное согласование правил налогообложения со стандартами финансовой отчетности МСП помогает повысить качество финансовой информации, облегчает налоговое администрирование и сокращает затраты МСП на ведение бизнеса
- » Соответствующим органам необходимо разработать процесс согласования налогов во избежание потенциальных проблем, возникающих в ситуациях, когда налогоплательщики применяют разные стандарты бухгалтерского учета в качестве отправного пункта расчета налогооблагаемой прибыли, например, МСФО, МСФО для МСП, НСБУ.



**Вопросы?**