



PASSFR.EU

A Digital Learning Platform for Generation Z:
Passport to IFRS®



Co-funded by the
Erasmus+ Programme
of the European Union

A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®

Standardul IAS® 12 Impozitul pe profit



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, Istanbul University

Standardul IAS 12 Impozitul pe profit

DOMENIU DE APLICARE ȘI DEFINIȚII CHEIE

Standardul IAS 12 Impozitul pe profit prevede tratamentul contabil al impozitului pe profit. Recunoașterea activelor și datoriilor poate avea consecințe fiscale atunci când entitatea recuperează sau decontează valoarea lor contabilă. Principiul fundamental al IAS 12 este acela că, în cazul în care este probabil ca recuperarea sau decontarea acestei valori contabile să facă ca plățile viitoare de impozite mai mari (mai mici) decât ar fi fost în cazul în care recuperarea sau decontarea nu ar fi avut consecințe fiscale, standardul prevede ca o entitate să recunoască o datorie de impozit amânat (un activ de impozit amânat), cu anumite excepții limitate.

Acest lucru se datorează faptului că standardele IFRS pot impune utilizarea anumitor politici de raportare financiară care pot să nu fie recunoscute din punct de vedere fiscal. Prin urmare, pot apărea diferențe între impozitul pe profit calculat în situațiile financiare în conformitate cu standardele IFRS și impozitul pe profit de plătit (adică stabilit în conformitate cu normele fiscale din fiecare jurisdicție). În cazul în care aceste diferențe sunt temporare (reversibile în timp), ele sunt tratate prin intermediul mecanismului impozitului amânat, iar tratamentul lor este prevăzut în IAS 12.

Exemplul 1

Determinați măsura în care există diferențe între politicile de raportare financiară și tratamentul fiscal pe parcursul duratei de viață utilă a unui echipament recunoscut în conformitate cu IAS 16 Imobilizări corporale, în fiecare dintre următoarele două cazuri independente (profitul contabil al exercițiului este de 1.000 u.m.; cota aplicabilă de impozit pe profit este de 16%):

- Entitatea achiziționează echipamentul la 1.1.N pentru 600 u.m.. Conducerea acesteia estimează o utilizare uniformă a activului, pe o perioadă de 3 ani, și nicio valoare reziduală. Cu toate acestea, în scopuri fiscale, activul este amortizat în 2 ani, tot prin metoda liniară.
- Dar ce se întâmplă dacă activul este amortizat în 2 ani în scopuri de raportare financiară și în 3 ani în scopuri fiscale? De asemenea, entitatea utilizează metoda de amortizare liniară pentru ambele scopuri.

Soluția a)

Graficul de amortizare pentru raportarea financiară (în u.m.)			Graficul de amortizare fiscală (în u.m.)		
Data	Amortizarea anuală	Valoarea contabilă	Data	Amortizarea fiscală anuală	Baza fiscală
1.1.N		600	1.1.N		600
31.12.N	200	400	31.12.N	300	300
31.12.N+1	200	200	31.12.N+1	300	0
31.12.N+2	200	0	31.12.N+2	0	0

Soluția b)

Graficul de amortizare pentru raportarea financiară (u.m.)			Graficul de amortizare fiscală (u.m.)		
Data	Amortizarea anuală	Valoarea contabilă	Data	Amortizarea fiscală anuală	Baza fiscală
1.1.N		600	1.1.N		600
31.12.N	300	300	31.12.N	200	400
31.12.N+1	300	0	31.12.N+1	200	200
31.12.N+2	0	0	31.12.N+2	200	0

Exemplul 2

Analizați în ce măsură apar diferențe între raportarea financiară și tratamentul fiscal în fiecare dintre următoarele cazuri, din perspectiva impozitului pe venit:

- Un echipament recunoscut în situațiile financiare ale entității în conformitate cu IAS 16 este amortizat pe o perioadă de 3 ani și are o valoare reziduală mare.
- O clădire recunoscută în conformitate cu IAS 16 este reevaluată; reevaluarea este cerută de autoritatea fiscală.
- Metoda "primul intrat, primul ieșit" (FIFO) este utilizată pentru evaluarea stocurilor în situațiile financiare. Metoda FIFO este, de asemenea, recunoscută pentru calculul profitului impozabil.
- Creanțele clienți sunt depreciate în situațiile financiare ale entității. Ajustarea nu este deductibilă în scop fiscal.
- Entitatea a fost amendată. Amenzile nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Soluție:

- există diferențe
- nu există diferențe
- nu există diferențe
- există diferențe
- există diferențe

Următorii termeni sunt utilizați cu următoarele semnificații (IAS 12.5):

Profitul contabil este profitul sau pierderea perioadei înainte de deducerea cheltuielilor cu impozitul. Această valoare este determinată în conformitate cu politicile de raportare financiară utilizate pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității.

Profitul impozabil (pierderea fiscală) este profitul (pierderea fiscală) perioadei, determinat(ă) în conformitate cu normele stabilite de autoritățile fiscale, pe baza căruia (căreia) se plătește (se recuperează) impozitul pe profit.

Cheltuiala cu impozitul (venitul din impozite) este suma totală inclusă în determinarea profitului sau a pierderii pentru perioada respectivă și care cuprinde impozitul curent și impozitul amânat (a se vedea figura 1).

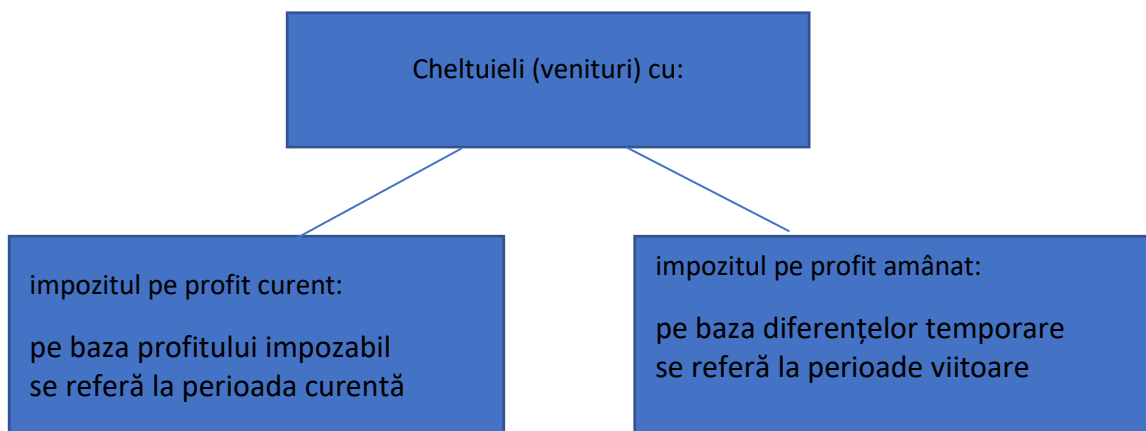
Impozitul curent reprezintă valoarea impozitului pe profit de plătit (de recuperat) calculat pe baza profitului impozabil (pierderii fiscale) al (a) perioadei.

Datoriile de impozit amânat reprezintă valorile impozitului pe profit care trebuie plătite în perioadele viitoare stabilite pe baza diferențelor temporare impozabile.

Activele de impozit amânat reprezintă valorile impozitului pe profit care pot fi recuperate în perioadele viitoare pe baza:

- a) diferențelor temporare deductibile;
- b) reportării pierderilor fiscale neutilizate; și
- c) reportării creditelor fiscale neutilizate.

Figura 1. Cheltuieli (venituri) cu impozitul pe profit curent și amânat



Diferențele temporare sunt diferențe între valoarea contabilă a unui activ sau a unei datorii din situația poziției financiare și baza sa fiscală.

Diferențele temporare pot fi:

- a) diferențele temporare impozabile, care sunt diferențe temporare care vor avea ca rezultat sume impozabile în determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) din perioadele viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată; sau
- b) diferențe temporare deductibile, care sunt diferențe temporare care vor avea ca rezultat sume care sunt deductibile la determinarea profitului impozabil (pierderii fiscale) din perioadele viitoare, atunci când valoarea contabilă a activului sau a datoriei este recuperată sau decontată.

Baza fiscală a unui activ sau a unei datorii este valoarea atribuită activului sau datoriei respective în scopuri fiscale.

Baza fiscală a unui activ este suma care va fi deductibilă în scopuri fiscale în raport cu orice beneficii economice impozabile care vor reveni unei entități atunci când aceasta recuperează valoarea contabilă a activului. În cazul în care beneficiile economice nu sunt impozabile, baza fiscală a activului este egală cu valoarea sa contabilă.

Baza fiscală a unei datorii este valoarea sa contabilă minus orice sumă care este deductibilă în scopuri fiscale cu privire la acea datorie în viitor.

Tabelul 1 detaliază regulile de calcul al diferențelor temporare impozabile (deductibile) atât pentru active, cât și pentru datorii.

Tabelul 1. Determinarea diferențelor temporare impozabile (deductibile)

Dacă	Pentru active	Pentru datorii
Valoarea contabilă > Baza fiscală	☒ Diferențe temporare impozabile (DTI)	☒ Diferențe temporare deductibile (DTD)
Valoarea contabilă < Baza fiscală	☒ Diferențe temporare deductibile (DTD)	☒ Diferențe temporare impozabile (DTI)

În cazul elementelor care nu sunt recunoscute ca active sau datorii în situația poziției financiare, dar care au o bază fiscală deoarece vor fi deduse în viitor din profitul impozabil, rezultatul este o diferență temporară deductibilă.

Atunci când se aplică IAS 12 pentru conturile consolidate, valoarea contabilă și bazele de impozitare sunt cele utilizate în aceste conturi, în cazul în care acestea sunt depuse, sau cele din conturile individuale, în măsura în care conturile consolidate nu sunt depuse.

Exemplul 1 (continuare) Care este valoarea profitului contabil și impozabil în fiecare an din exemplul 1 de mai sus? La cât ar trebui să se ridice cheltuiala cu impozitul în fiecare an? Și cât este cheltuiala cu impozitul curent în fiecare an?

Soluție:

	a) N	a) N+1	a) N+2	a) Impozit total	b) N	b) N+1	b) N+2	b) Impozit total
Profitul contabil este	1.000	1.000	1.000		1.000	1.000	1.000	
Cheltuiala cu impozitul ar trebui să fie	160*	160	160	480	160	160	160	480
Profitul impozabil este	1.000+200-300=900**	900	1.000+200=1200		1.000+300-200=1100	1.000+300-200=1100	1.000-200=800	
Cheltuielile cu impozitul curent sunt	144***	144	192	480	176	176	128	480

* Cheltuielile cu impozitul se bazează pe cota aplicabilă a impozitului pe profit. Astfel, cheltuiala cu impozitul ar trebui să fie de 1.000 u.m.*16%.

** Profitul impozabil este determinat prin eliminarea din profitul contabil a oricărui element care nu este recunoscut din punct de vedere fiscal și prin încorporarea oricărui element permis de autoritățile fiscale. Prin urmare, profitul impozabil din anul N, în cazul a), va fi cu 100 u.m. mai mic decât profitul contabil, din cauza deducerii mai mari a amortizării în scopuri fiscale în acel an. Profitul impozabil al anului N în cazul a) este de 1.000 u.m. + 200 u.m. (pentru a elimina amortizarea anuală din raportarea financiară) - 300 u.m. (pentru a recunoaște amortizarea anuală deductibilă fiscal) = 900 u.m.

*** Cheltuiala cu impozitul curent se bazează pe profitul impozabil * cota impozitului pe profit. Prin urmare, cheltuiala cu impozitul curent pentru anul N în cazul a) este de 900 u.m. * 16% = 144 u.m.

Soluția evidențiază diferențele temporare care apar între recunoașterea amortizării în scopuri de raportare financiară și, respectiv, fiscale. Se poate observa din soluție că, până la sfârșitul anului 3, echipamentul este complet amortizat în conformitate cu ambele tratamente, dar suma totală de 600 u.m. este repartizată în mod diferit de-a lungul anilor prin intermediul celor două programe de amortizare.

De asemenea, observăm că impozitul total pe venit plătit este același în ambele tratamente, adică 480 u.m., dar sumele anuale plătite diferă de la an la an. În cazul a), plățile anuale din primii ani sunt mai mici decât cheltuiala cu impozitul (adică 144 u.m. față de 160 u.m.), iar în ultimul an plata depășește cheltuiala cu impozitul din acel an (adică 192 u.m. față de 160 u.m.).

Situația se inversează în cazul b), în care primele (ultimele) plăți depășesc (sunt mai mici decât) cheltuiala anuală cu impozitul (de exemplu, 176 u.m. ((128 u.m.) în loc de 160 u.m.). Acest lucru ilustrează modul în care IAS 12 este utilizat pentru a deconecta raportarea financiară de tratamentele fiscale. Dacă situațiile financiare ar fi bazate pe tratamentele fiscale, atunci cota impozitului pe profit ar diferi de la an la an (de exemplu, $144/1.000\%=14,4\%$ în anii N și N+1, respectiv $192/1.000\%=19,2\%$ în anul N+2 în cadrul scenariului a) și acest lucru nu este corect din perspectiva raportării financiare, deoarece tratamentele contabile nu s-au modificat în cursul perioadei, iar cota impozitului pe profit ar trebui să fie respectată la 16% în fiecare an.

Exemplul 2 (continuare) Diferențele identificate în exemplul 2 de mai sus sunt temporare sau permanente?

Soluție:

a) temporare; diferențele temporare apar între recunoașterea amortizării în situațiile financiare și declarațiile fiscale; a se vedea exemplul 1 de mai sus.

d) temporare; deoarece deprecierea de valoare nu a fost deductibilă fiscal atunci când a fost recunoscută, reluarea rezultată nu va fi impozabilă.

e) permanente; întrucât amenzile nu sunt recunoscute în scopuri fiscale, va exista întotdeauna o diferență între recunoașterea lor în scopuri de raportare financiară și în scopuri fiscale. Această diferență nu este niciodată una temporară.

Exemplul 1 (continuare) Care sunt diferențele temporare impozabile/deductibile (DTI/DTD) în exemplul 1 de mai sus?

Soluție

a)

Data	Valoarea contabilă	Baza fiscală	DTI	DTD
31.12.N	400	300	100*	-
31.12.N+1	200	0	200	-
31.12.N+2	0	0	0	-

b)

Data	Valoarea contabilă	Baza fiscală	DTI	DTD
31.12.N	300	400	-	100**
31.12.N+1	0	200	-	200
31.12.N+2	0	0	-	0

*Atunci când valoarea contabilă a unui activ este mai mare decât baza sa fiscală, se recunoaște o diferență temporară impozabilă. Acest lucru reprezintă aplicarea principiului fundamental al standardului; mai exact, în cadrul scenariului a), plata impozitului în anul recuperării valorii contabile a activului (N+2) este mai mare decât ar fi fost dacă o astfel de recuperare nu ar fi avut consecințe fiscale (adică 192 u.m. în loc de 160 u.m.). Prin urmare, apare o diferență temporară impozabilă.

** În schimb, în cadrul scenariului b), plata impozitului în anul recuperării valorii contabile a activului (N+2) este mai mică decât ar fi fost dacă o astfel de recuperare nu ar fi avut consecințe fiscale (adică 128 u.m. în loc de 160 u.m.). Prin urmare, apare o diferență temporară deductibilă.

În cazul în care recuperarea activului sau decontarea unei datorii nu va avea consecințe fiscale, atunci baza fiscală a elementului este egală cu valoarea sa contabilă.

În cazul în care elementul corespunzător (al activului sau al datoriei) este un venit, și:

- în cazul în care venitul este impozabil în viitor, valoarea deductibilă este 0;
- în cazul în care venitul nu este impozabil în viitor (de exemplu, pentru că a fost deja impozitat sau deoarece cheltuiala recunoscută nu a fost deductibilă fiscal), valoarea deductibilă este valoarea venitului.

Exemplul 3 Care este natura diferențelor temporare rezultate în fiecare dintre următoarele cazuri, la 31.12.N?

- 1) un echipament a fost achiziționat la începutul anului N-1, pentru 1.000 u.m., și a fost recunoscut ca atare în conformitate cu IAS 16. Din punct de vedere contabil, activul este amortizat în mod liniar, pe 5 ani; din punct de vedere fiscal, este amortizat tot în mod liniar, dar pe 4 ani.
- 2) creanțe clienți în sumă de 1.000 u.m.; veniturile corespunzătoare sunt recunoscute în scopuri fiscale atunci când sunt recunoscute în contabilitate.
- 3) cheltuieli în avans de 500 u.m. - reprezentând chiria plătită în avans în anul N pentru N+1; suma este deductibilă fiscal în momentul în care este recunoscută în contabilitate.
- 4) amenzi de plătit 200 u.m.; amenzile nu sunt deductibile fiscal.

- 5) venituri în avans 300 u.m. - reprezentând redevențe încasate în avans în anul N, pentru anul N+1; venitul este impozitat în momentul în care este recunoscut în contabilitate.
- 6) venituri în avans 1.500 u.m. - reprezentând dobânda primită în avans în anul N, pentru anul N+1; suma este impozitată atunci când este decontată.
- 7) provizioane pentru garanții de 600 u.m., din care 200 u.m. sunt deductibile fiscal atunci când sunt recunoscute în contabilitate.

Soluție

Element	Natura elementului (Activ/Datorie)	Valoarea contabilă	Baza fiscală	DTI	DTD
Echipament	A ¹	600	500	100	-
Creanțe clienți	A ²	1.000	1.000	-	-
Cheltuieli în avans	A ³	500	500	-	-
Amenzi de plătit	D ⁴	200	200-0=200	-	-
Venituri în avans 300 u.m.	D ⁵	300	300-0=300	-	-
Venituri în avans 1.500 u.m.	D ⁶	1500	1.500-1.500=0	-	1.500
Provizioane pentru garanții	D ⁷	600	600-400=200	-	400
Total				100	1.900

¹ amortizarea anuală în scopuri de raportare financiară este de 200 u.m., iar activul este amortizat timp de doi ani; amortizarea fiscală anuală este de 250 u.m., tot timp de doi ani

² recuperarea acestui activ nu are consecințe fiscale, de aceea baza fiscală a activului este valoarea sa contabilă

³ suma va fi impozitată în viitor, atunci când entitatea va realiza activul; întrucât se întâmplă în același an pentru ambele tratamente, baza fiscală este de 500 u.m.

⁴ amenzile nu sunt niciodată deductibile fiscal. Prin urmare, baza fiscală a acestora este 200 u.m. (valoarea contabilă minus orice sumă care va fi deductibilă în viitor; în acest caz, nimic nu este deductibil).

⁵ întrucât venitul este impozabil în viitor (adică atunci când este recunoscut în contabilitate), valoarea deductibilă este 0

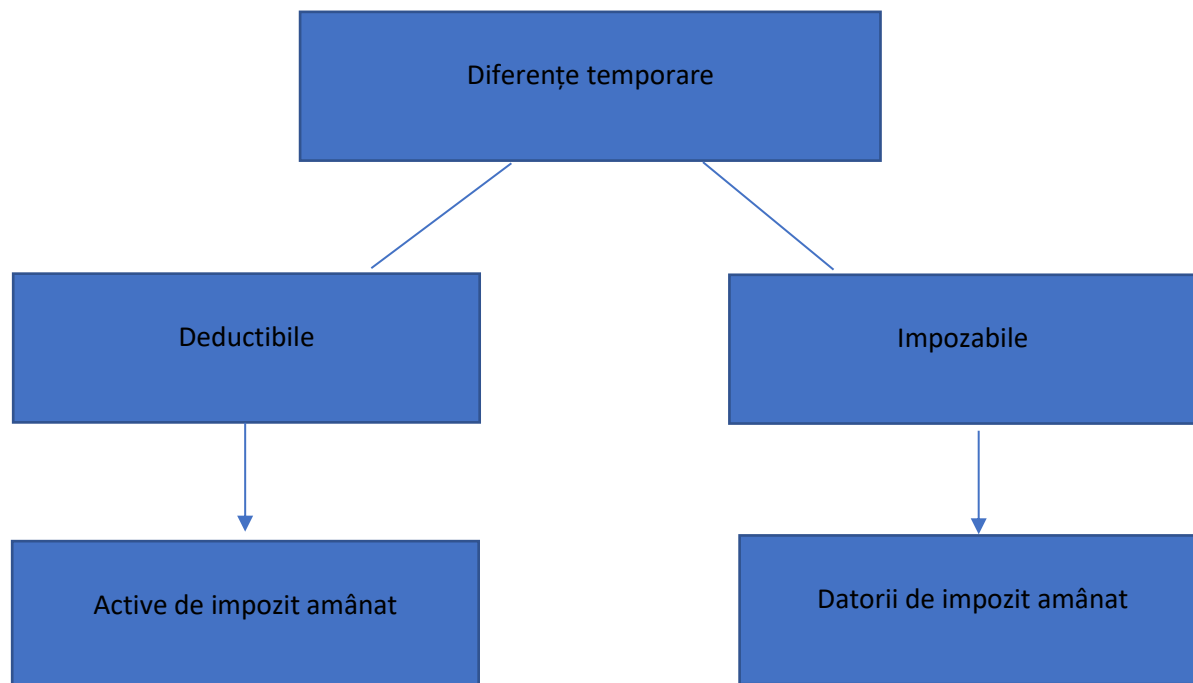
⁶ întrucât venitul a fost deja impozitat, întreaga sa valoare va fi neimpozabilă (deductibilă) în viitor

⁷ întrucât 200 u.m. sunt deductibile fiscal în momentul în care sunt recunoscute în contabilitate, 400 u.m. nu sunt deductibile fiscal în momentul în care sunt recunoscute în contabilitate; prin urmare, 400 u.m. vor fi scutite de impozit în momentul în care datoria este decontată (și provizionul este reluat).

Un activ de impozit amânat trebuie recunoscut pentru toate diferențele temporare deductibile în măsura în care este probabil că va fi disponibil un profit impozabil în raport cu care poate fi utilizată diferența temporară deductibilă (IAS 12.24).

Pentru toate diferențele temporare impozabile se recunoaște o datorie de impozit amânat, cu anumite excepții (IAS 12.15). Figura 2 detaliază aceste reguli.

Figura 2. Consecințele diferențelor temporare



Activele și datoriile de impozit amânat nu se actualizează (IAS 12.53).

Exemplul 1 (continuare) Care sunt implicațiile asupra impozitelor amânate în exemplul 1 de mai sus și cheltuiala cu impozitul rezultată?

Soluție:

A) La 31.12.N, a fost calculată o diferență temporară impozabilă de 100 u.m.. Prin urmare, ar trebui recunoscută o datorie de impozit amânat de 16 u.m., prin înregistrarea unei cheltuieli cu impozitul amânat pentru această sumă.

Dr. Cheltuieli cu impozitul amânat 16
Cr. Datorii de impozit amânat 16

Cheltuiala cu impozitul = Cheltuieli cu impozitul curent + cheltuieli cu impozitul amânat/-venituri din impozitul amânat

Cheltuiala cu impozitul N = 144 + 16 = 160 u.m.

La 31.12.N+1, a fost calculată o diferență temporară impozabilă de 200 u.m.. Prin urmare, este necesară o datorie de impozit amânat de 32 u.m.. O datorie de impozit amânat de 16 u.m. a fost deja recunoscută la sfârșitul anului N, astfel încât entitatea trebuie să majoreze această datorie la 32 u.m. (un plus de 16 u.m.), înregistrând o cheltuială cu impozitul amânat pentru suma din N+1.

Dr. Cheltuieli cu impozitul amânat 16
Cr. Datorii de impozit amânat 16

Cheltuiala cu impozitul N+1 = 144 + 16 = 160 u.m.

La 31.12.N+2, a fost calculată o diferență temporară impozabilă de zero. Prin urmare, nu este necesar să existe nicio datorie de impozit amânat la sfârșitul anului respectiv. O datorie de impozit amânat de 32 u.m. a fost deja recunoscută la sfârșitul anului N+1, astfel încât entitatea trebuie să diminueze această datorie cu suma totală de 32 u.m., prin înregistrarea unui venit din impozitul amânat pentru această sumă.

Dr. Datorii de impozit amânat 32
Cr. Venituri din impozitul amânat 32

Cheltuiala cu impozitul N+2 = 192 – 32 = 160 u.m.

B)

La 31.12.N, a fost calculată o diferență temporară deductibilă de 100 u.m.. Prin urmare, ar trebui să fie recunoscut un activ de impozit amânat de 16 u.m., prin înregistrarea unui venit din impozitul amânat pentru această sumă.

Dr. Active de impozit amânat 16
Cr. Venituri din impozitul amânat 16

Cheltuiala cu impozitul = Cheltuieli cu impozitul curent + cheltuieli cu impozitul amânat/-venituri din impozitul amânat

Cheltuiala cu impozitul N = 176 – 16 = 160 u.m.

La 31.12.N+1, a fost calculată o diferență temporară deductibilă de 200 u.m.. Prin urmare, este necesară contabilizarea unui activ de impozit amânat de 32 u.m.. Un activ de impozit amânat de 16 u.m. a fost deja recunoscut la sfârșitul anului N, astfel încât entitatea trebuie doar să mărească această creanță la 32 u.m. (un plus de 16 u.m.), prin înregistrarea unui venit din impozitul amânat pentru această sumă.

Dr. Active de impozit amânat 16
Cr. Venituri din impozitul amânat 16

Cheltuiala cu impozitul N+1 = 176 – 16 = 160 u.m.

La 31.12.N+2, a fost calculată o diferență temporară deductibilă de zero. Prin urmare, nu este necesar să existe niciun activ de impozit amânat la sfârșitul anului respectiv. Un activ de impozit amânat de 32 u.m. a fost deja recunoscut la sfârșitul anului N+1, astfel încât entitatea trebuie să diminueze acest activ cu întreaga sa valoare de 32 u.m., înregistrând o cheltuială cu impozitul amânat pentru această sumă.

Dr. Cheltuieli cu impozitul amânat 32
Cr. Active de impozit amânat 32

Cheltuiala cu impozitul N+2 = 128 + 32= 160 u.m.

Ca atare, cheltuiala totală cu impozitul, care cuprinde cheltuielile cu impozitul curent și cele cu impozitul amânat, se ridică la 16% din profitul contabil în fiecare an.

Impozitul curent și impozitul amânat trebuie recunoscute ca venit sau cheltuială și incluse în profitul sau pierderea perioadei, cu excepția cazului în care impozitul provine dintr-o tranzacție sau eveniment care este recunoscut(ă), în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, în afara profitului sau pierderii, fie în alte elemente ale rezultatului global, fie direct în capitalurile proprii (IAS 12.58).

Impozitul curent și impozitul amânat se recunosc în afara profitului sau pierderii dacă impozitul se referă la elemente care sunt recunoscute, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, în afara profitului sau pierderii. Prin urmare, impozitul curent și impozitul amânat care se referă la elemente care sunt recunoscute, în aceeași perioadă sau într-o perioadă diferită, în alte elemente ale rezultatului global (capitaluri proprii), trebuie recunoscute în alte elemente ale rezultatului global (capitaluri proprii) (IAS 12.61A).

Exemplul 4 Următoarele informații se referă la sfârșitul anilor N și N+1:

	Sfârșitul lui N	Sfârșitul lui N+1
Diferență temporară impozabilă	10.000 u.m.	8.000 u.m.
Diferență temporară deductibilă	6.000 u.m.	9.000 u.m.

La începutul anului N exista o datorie de impozit amânat de 1.000 u.m.. Cota aplicabilă a impozitului pe profit este de 16%.

- 1) Care sunt impozitele amânate care rezultă pentru cei doi ani și cum ar trebui ca entitatea să contabilizeze efectul acestora?
- 2) Ce ar fi diferit dacă entitatea și-ar fi reevaluat terenurile în cursul anului N+1, ceea ce a generat o diferență temporară impozabilă de 1.500 u.m.?

Soluție:

1) Anul N

O diferență temporară impozabilă de 10.000 u.m. a fost calculată la sfârșitul anului N și este necesară o datorie de impozit amânat de 1.600 u.m.; la aceeași dată, există o datorie de impozit amânat de 1.000 u.m. și entitatea trebuie să majoreze datoriile de impozit amânat cu 600 u.m.

Dr. Cheltuieli cu impozitul amânat 600
Cr. Datorii de impozit amânat 600

La sfârșitul anului N a fost calculată o diferență temporară deductibilă de 6.000 u.m. Este necesar un activ de impozit amânat de 960 u.m.; nu a existat un sold inițial pentru activul de impozit amânat pentru anul N. Entitatea trebuie să majoreze activele sale de impozit amânat cu 960 u.m..

Dr. Active de impozit amânat 960
Cr. Venituri din impozitul amânat 960

Anul N+1

O diferență temporară impozabilă de 8.000 u.m. a fost calculată la sfârșitul anului N+1. Este necesară o datorie de impozit amânat de 1.280 u.m.; la această dată, există deja o datorie de impozit amânat de 1.600 u.m. Entitatea trebuie să își diminueze datoria de impozit amânat cu 320 u.m.

Dr. Datorii de impozit amânat 320
Cr. Venituri din impozitul amânat 320

La sfârșitul anului N+1 a fost calculată o diferență temporară deductibilă de 9.000 u.m. Este necesar un activ de impozit amânat de 1.440 u.m.; există un sold inițial pentru creanțele de impozit amânat pentru anul respectiv de 960 u.m. Entitatea trebuie să își majoreze creanțele de impozit amânat cu 480 u.m.

Dr. Active de impozit amânat 480
Cr. Venituri din impozitul amânat 480

2) Doar în anul N+1

Deoarece reevaluarea a avut ca rezultat o diferență temporară impozabilă de 1.500 u.m. (adică valoarea contabilă a activului a depășit baza sa fiscală), entitatea trebuie să fi reevaluat terenurile în scopul raportării financiare, fără ca acest lucru să fie acceptat de autoritățile fiscale. Prin urmare, entitatea trebuie să fi înregistrat reevaluarea după cum urmează:

Dr. Terenuri 1.500
Cr. Rezerve din reevaluare 1.500

În același timp, deoarece această reevaluare va avea implicații asupra impozitului pe profit în viitor, entitatea a recunoscut, o diferență temporară impozabilă rezultată din reevaluare, de 240 u.m. ($1.500 \cdot 16\%$). Cu toate acestea, în loc să o recunoască în situația profitului sau pierderii ca o cheltuială cu impozitul amânat, entitatea o recunoaște direct în capitalurile proprii, deoarece reevaluarea a fost înregistrată în capitalurile proprii:

Dr. Impozit amânat recunoscut în capitalurile proprii	240	
Cr. Datorii de impozit amânat		240

Prin urmare, la sfârșitul anului N+1, atunci când se calculează o diferență temporară impozabilă de 8.000 u.m., este necesară o datorie de impozit amânat de 1.280 u.m.; la aceeași dată, există o datorie de impozit amânat de $1.600 + 240 = 1\ 840$ u.m. Entitatea trebuie să își diminueze datoria de impozit amânat cu 560 u.m.:

Dr. Datorii de impozit amânat 560
 Cr. Venituri din impozitul amânat 560

INFORMAȚII DE PREZENTAT

O entitate trebuie să prezinte separat componentele cheltuielilor (veniturilor) cu impozitul, cum ar fi, de exemplu, cheltuielile (veniturile) cu impozitul curent și cheltuielile (veniturile) cu impozitul amânat. În plus, entitățile trebuie să prezinte valorile agregate ale impozitului recunoscut direct în capitalurile proprii sau legat de fiecare element din alte elemente ale rezultatului global.

De asemenea, o entitate trebuie să prezinte separat o explicație a relației dintre cheltuiala (venitul) fiscală (fiscal) și profitul contabil. Cota medie efectivă de impozit este reprezentată de cheltuiala (venitul) fiscală (fiscal) împărțită (împărțit) la profitul contabil.

Exemplul 5

O entitate deține marfă la sfârșitul anilor N și N+1 pentru 1.000 u.m.. Valoarea realizabilă netă a acestei mărfi este de 950 u.m. la 31 decembrie anul N și de 1.050 u.m. la 31 decembrie anul N+1. Ajustările de valoare pentru deprecierea stocurilor nu sunt deductibile fiscal. Profitul contabil al fiecărui an este de 500 u.m.. Cota aplicabilă a impozitului pe profit este de 16%. Determinați eventualele impozite amânate și explicați impactul acestora asupra situațiilor financiare (adică, determinați cheltuielile cu impozitul).

Soluție

Anul N

În conformitate cu IAS 2 Stocuri, aceste elemente sunt evaluate la valoarea cea mai mică dintre costul lor și valoarea lor netă de realizare. Prin urmare, aceste stocuri de mărfuri sunt evaluate la 950 u.m. în situațiile financiare întocmite la sfârșitul anului N (valoarea cea mai mică dintre costul lor de 1.000 u.m. și valoarea netă de realizare de 950 u.m.). La aceeași dată, baza fiscală a activului este de 1.000 u.m., deoarece deprecierea nu este deductibilă fiscal.

Deoarece valoarea contabilă a activului este mai mică decât baza sa fiscală, rezultă o diferență temporară deductibilă de 50 u.m. Entitatea va recunoaște un activ de impozit amânat de 8 u.m.

Dr. Active de impozit amânat 8
 Cr. Venituri din impozitul amânat 8

Cheltuiala cu impozitul este compusă din cheltuieli cu impozitul curent și cheltuieli sau venituri din impozitul amânat.

Cheltuielile cu impozitul curent se bazează pe profitul impozabil.

Profitul impozabil al anului N este de 500 u.m. + 50 u.m. = 550 u.m., deoarece cheltuiala cu deprecierea nu este deductibilă fiscal și cheltuiala cu impozitul curent este de 550 u.m. * 16% = 88 u.m.

- Cheltuiala cu impozitul este de 88 u.m. - 8 u.m. (venitul din impozitul amânat) = 80 u.m.
- Se observă că aceasta este 16%*500 u.m. (profitul contabil).

Anul N+1

La sfârșitul anului N+1, pe baza aceleiași cerințe de evaluare a stocurilor, stocul de mărfuri este evaluat la 1.000 u.m. (valoarea cea mai mică dintre costul de 1.000 u.m. și valoarea netă de realizare de 1.050 u.m.). Din acest motiv, entitatea trebuie să elimine deprecierea pe care a recunoscut-o anterior. Deoarece deprecierea nu a fost deductibilă fiscal, reluarea acesteia va fi neimpozabilă.

Astfel, din moment ce valoarea contabilă a activului este egală cu baza sa fiscală de 1.000 u.m., nu există nicio diferență temporară; pentru că există un activ de impozit amânat de 8 u.m. pentru acest activ la începutul anului, acest activ de impozit amânat ar trebui anulat acum.

Dr. Cheltuieli cu impozitul amânat 8
Cr. Active de impozit amânat 8

Profitul impozabil al anului N+1 este de 500 u.m. - 50 u.m. = 450 u.m., deoarece reluarea deprecierei nu este impozabilă și cheltuiala cu impozitul curent este de 450 u.m. * 16% = 72 u.m.

- Cheltuiala cu impozitul este de 72 u.m. + 8 u.m. (cheltuiala cu impozitul amânat) = 80 u.m.
- Se observă că aceasta este 16%*500 u.m. (profitul contabil).