



**ОТЧИТАНЕ НА ОТСРОЧЕНИ ДАНЪЦИ ЗА АКТИВИ
С ПРАВО НА ПОЛЗВАНЕ ПО ДОГОВОРИ ЗА
ОПЕРАТИВЕН ЛИЗИНГ СЪГЛАСНО
ИЗИСКВАНИЯТА НА МСФО 16 ЛИЗИНГ**

д-р Георги Николов

Дипломиран експерт счетоводител,
регистриран одитор
Управляващ съдружник в ЕЙ СИ СИ ООД

Ключови думи:

Лизинг
Активи и пасиви по
отсрочени данъци
Временни разлики
МСС 12
МСФО 16

Резюме

Целта на настоящата статия е да се изследват изискванията за признаване и оценяване на активи и пасиви по отсрочени данъци във връзка с прилагането на изискванията на МСФО 16 за счетоводно третиране на договорите за оперативен лизинг, пречупени през призмата на действащото у нас данъчно законодателство. За постигането на тази цел първо се акцентира върху един принципен проблем, който се поражда от различната философия, възприета в данъчното и счетоводно законодателство у нас по отношение на данъчните временни разлики и отчитането на отсрочените данъчни активи и пасиви. Обосновава се тезата, че този проблем стои в основата на трудността за предлагане на еднозначно и конкретно решение на изследвания проблем. Достига се до извода, че до внасяне на необходимите промени в МСС 12 достоверното представяне на данъчните ефекти от този вид сделки налага необходимостта от допускането, че данъчно признатите суми по договорите за оперативен лизинг отразяват използването на актива с право на ползване. Всяко друго решение или би изкривило действителните финансови резултати на предприятието, или би било в противоречие с формалните изисквания на МСС 12.

Въведение

Влизането в сила на новия МСФО 16 *Лизинг* от 01.01.2019 г. породила остра необходимост от спешни законодателни промени в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), които бяха приети и обнародвани почти в последния момент (в края на м. ноември 2018 г.), въпреки че самият счетоводен стандарт е официално приет за приложение в ЕС една година по-рано (Регламент (ЕС) 2017/1986 от 31.10.2017 г.).

От прагматична гледна точка най-съществената промяна, продиктувана от въвеждането на МСФО 16, касае отчитането на оперативните (експлоатационните) лизингови договори при лизингополучателя. До края на 2018 г. лизингополучателите признаваха за счетоводни и данъчни цели единствено разходи за наем на наетите по оперативен лизинг активи независимо от приложимата отчетна база. От 01.01.2019 г. обаче предприятията, прилагащи Международните счетоводни стандарти (МСС), ще трябва да започнат да отчитат балансово наетите от тях активи¹, като за целта:

- признаят т.нар. „активи с право на ползване“;
- начисляват счетоводни амортизации на активите с право на ползване²;
- проверяват активите с право на ползване за обезценка;
- признаят пасив по лизинговите договори по настоящата стойност на лизинговите плащания, които не са платени;
- начисляват разходи за лихви върху пасива по лизинга по метода на ефективния лихвен процент;
- преоценяват пасива при настъпване на промяна на определени параметри на договора.

По този начин един и същ договор за лизинг ще има различно отражение върху печалбата или загубата на лизингополучателя през отделните отчетни периоди на срока на лизинговия договор, в зависимост от приложимата счетоводната база, макар съвкупният им ефект за целия срок на договора да е еднакъв. В общия случай и при равни други условия лизингополучателите, прилагащи МСС, ще отчитат счетоводно по-високи разходи в началото на лизинговия договор и по-ниски разходи към края му поради математическия алгоритъм на метода на ефективния лихвен процент.

¹ С малки изключения – лизингополучателите по избор могат да не прилагат този подход за (1) лизингови договори със срок до 12 месеца, които не съдържат опция за покупка, и (2) лизингови договори, при които основният актив е с ниска стойност.

² Амортизация не се начислява, ако активът с право на ползване отговаря на определението за инвестиционен имот и предприятието е избрало да го отчита по справедлива стойност.

За да се запази данъчната неутралност на закона към лица, прилагащи различни счетоводни бази, в ЗКПО са въведени специфични правила за данъчно третиране на договорите за оперативен лизинг от лизингополучатели, прилагащи МСС (чл. 11а). За данъчни цели те ще трябва да продължат да признават разходи за наем (а не амортизации и лихви), спазвайки изискванията на СС 17 – *Лизинг*. От данъчна гледна точка това на практика означава запазване на действащия до края на 2018 г. режим.

Абстрахирайки се от сериозната допълнителна административна тежест, която по този начин се налага на предприятията, прилагащи МСС, трябва да се отбележи, че това данъчно третиране поражда сериозен проблем при отчитането на отсрочените данъци. Основната причина е, че активите с право на ползване във връзка с договори за оперативен лизинг логично не се считат за данъчни амортизируеми активи. В този смисъл не може да намери приложение утвърдената практика за изчисляване на отсрочените данъци чрез съпоставка на стойностите в счетоводния и данъчния амортизационен план. Освен това в МСС 12 *Данъци върху дохода* е въведена изрична забрана за признаване на активи и пасиви по отсрочени данъци, възникващи от първоначалното признаване на активи и пасиви при операции, които не влияят върху счетоводната или данъчната печалба на предприятието към момента на извършването им.

Целта на настоящата статия е да се изследват изискванията за признаване и оценяване на активи и пасиви по отсрочени данъци във връзка с прилагането на изискванията на МСФО 16 за счетоводно третиране на договорите за оперативен лизинг, пречупени през призмата на действащото у нас данъчно законодателство. За постигането на тази цел първо се акцентира върху един принципен проблем, който се поражда от различната философия, възприета в данъчното и счетоводно законодателство у нас, по отношение на данъчните временни разлики и отчитането на отсрочените данъчни активи и пасиви. Обосновава се изводът, че този проблем стои в основата на невъзможността за предлагане на еднозначно и конкретно решение на изследвания проблем.

1. По въпроса за същността на отсрочените данъци и практическата полза от отчитането им

1. Същност на отсрочените данъци

Представянето и оценяването на сделките и събитията във финансовите отчети на предприятието се ръководи от приложимата счетоводно-правна рамка, пречупена през призмата на избраната от

предприятието счетоводна политика. Същевременно в данъчното законодателство е въведена единна методика за определяне на данъчния финансов резултат на предприятията, чиято цел е да бъде във възможно най-голяма степен неутрална спрямо приложимата отчетна рамка и избраната счетоводна политика. Тази особеност неминуемо поражда определени различия между финансово-счетоводното и данъчно-правното третиране на някои стопански операции. Това е неизбежно и напълно обяснимо предвид различните цели и функции на счетоводната и данъчна система.

С течение на времето в счетоводната теория и практика се е наложило схващането, че отчитането единствено на дължимия корпоративен данък за периода, определен съгласно разпоредбите на действащото данъчно законодателство, като разход и задължение изкривява действителното финансово състояние и резултатите от дейността на предприятието.

Използването на някои активи и погасяването на някои пасиви на предприятието биха могли да направят бъдещите данъчни задължения по-големи или по-малки, отколкото биха били при липсата на специфични данъчни регулации. Следователно определянето на крайния финансов резултат (след начисляване на корпоративен данък) и задължението за корпоративен данък следва да бъдат максимално съобразени с проявлението на данъчния ефект на сделките и събитията не само върху текущия, но и в бъдещи отчетни периоди. Така на практика се достига до разминаване между сумата на текущия разход за данъци в отчета за приходи и разходи и реалното данъчно задължение на предприятието за отчетния период.

За илюстрация на негативните последици от неспазването на изискванията за отчитане на отсрочени данъци може да послужи един опростен числов пример.

Предприятие приключва финансовата 20X0 и 20X1 година със счетоводен финансов резултат в размер на 100 хил. лв. Всички приходи и разходи на предприятието са признати за данъчни цели с изключение на начислена през 20X0 г. провизия в размер на 40 хил. лв., която ще бъде призната за данъчни цели през 20X1 г. при погасяване на задължението, за което е създадена (съгласно чл. 38 от ЗКПО). В таблица 1 са представени резултатите от примера в две отделни хипотези – със и без отчитане на влиянието на отсрочените данъци.

Таблица 1.

Показател/Година	20X0	20X1
Счетоводен финансов резултат (СФР)	100	100
Увеличения/намаления на СФР с призната провизия	40	-40
Данъчен финансов резултат	140	60
<u>Счетоводно отчитане без влияние на отсрочени данъци:</u>		
Разход за текущ корпоративен данък в ОПР	-14	-6
Печалба в ОПР	86	94
Ефективна данъчна ставка	14%	6%
<u>Счетоводно отчитане с влияние на отсрочени данъци:</u>		
Разход за текущ корпоративен данък	-14	-6
Приходи/разходи от отсрочени данъци	4	-4
Общо разход за данък в ОПР	-10	-10
Печалба в ОПР	90	90
Ефективна данъчна ставка	10%	10%

Както ясно се вижда от анализа на примера, отчитането на отсрочени данъци „нормализира“ счетоводния финансов резултат посредством коригиране на разхода за данък, така че той да съответства на действително заработения финансов резултат, без да се държи сметка за спецификите на данъчното законодателство. По този начин се „нормализира“ и размерът на ефективната данъчна ставка.

Идеята е да се отразят напълно настоящите и очакваните бъдещи данъчни ефекти от всички икономически събития, настъпили в текущия или предходен отчетен период, като крайната цел е разходът за данъци за даден отчетен период да съответства на счетоводния финансов резултат, коригиран единствено с данъчните постоянни разлики.

2. Принципни проблеми при отчитането на отсрочени данъци у нас

Съгласно изискванията на ЗКПО данъчният финансов резултат не се определя пряко, а се установява чрез преобразуване на счетоводния финансов резултат в степента, до която е счетено за необходимо от законодателя. Преобразуванията засягат най-вече приходи и разходи, които или поначало са данъчно непризнати (данъчни постоянни разлики), или пък се признават за данъчни цели в година, различна от годината на счетоводното им отчитане (данъчни временни разлики). В

този смисъл за определяне на данъчния финансов резултат се използва изцяло **приходно-разходен подход**.

Философията, върху която е изграден МСС 12 обаче, е коренно различна. Актуалната версия на МСС 12 на практика забранява приходно-разходния подход (наречен още *метод на отсрочването*), а въвежда изцяло **пасивния балансов метод** (наречен още *балансов метод на задължението*) за отчитане на отсрочените данъци³.

За разлика от метода на отсрочването, който е ориентиран към отчета за приходи и разходи (ОПР), пасивният балансов метод е изцяло ориентиран към счетоводния баланс. Целта на балансовия подход е максимално точно да се определят салдата на активите и пасивите по отсрочените данъци, в резултат на което разходът за данъци се получава косвено посредством изменението на тези салда.

Стриктното приложение на балансовия метод у нас представлява сериозно интелектуално предизвикателство и поражда редица трудности в практиката. Причината е, че в материалния данъчен закон се акцентира върху признати или непризнати приходи и разходи, а приложимият счетоводен стандарт изисква сравнение на балансови стойности на активи и пасиви. Съответно предприятията трябва творчески да интерпретират конкретните изисквания на ЗКПО за признаване на приходи и разходи с цел изкуствено конструиране на данъчна стойност на активи и пасиви.

Тази концепция и технологията зад нея може да се илюстрират с разгледания вече пример за начислена провизия. Докато текстът на ЗКПО относно провизиите за задължения акцентира върху признаването за данъчни цели на начисления разход, фокусът на счетоводния стандарт е върху балансовата стойност на задължението.

Счетоводната балансова стойност на задължението в примера е ясна и възлиза на 40 хил. лв. през 20X0 г. и 0 лв. през 20X1 г. В ЗКПО понятието *данъчна стойност* на пасив не съществува. За счетоводни цели трябва да се приложи определението в МСС 12, което гласи, че данъчната основа на един пасив е неговата балансова стойност, намалена с всички суми, които подлежат на приспадане за данъчни цели във връзка с него в бъдещи периоди (пар. 8). Това означава, че

³ Използването на приходно-разходния подход за определяне на отсрочените данъци беше позволен в първоначалната версия на МСС 12 (в сила до 01.01.1998 г.). Тогава правилно се използваше понятието „**временни**“ разлики (timing differences). Временни разлики са разликите между облагаемата печалба и счетоводната печалба, които възникват в един период и се проявяват с обратна сила в един или повече следващи периоди. От своя страна съдържанието на понятието „**временни разлики**“ (temporary differences), което се запазва и в действащия понастоящем стандарт, обхваща само разликите между данъчната основа на даден актив или пасив и неговата балансова стойност. Това създава объркване, тъй като в ЗКПО „временните“ разлики са наречени „временни“, но смисълът на понятието не се припокрива напълно с този, в който е употребено то в МСС 12.

данъчната стойност на пасива през 20X0 г. е нула (40 хил. лв. счетоводна балансова стойност минус 40 хил. лв. суми, които подлежат на приспадане в бъдещи периоди).

Сравнявайки балансовата стойност на пасива от 40 хил. лв. с данъчната му стойност в размер на 0 лв., достигаме до данъчна временна разлика по смисъла на МСС 12 в размер на 40 хил. лв. Временната разлика е намаляема, тъй като от нея ще произтекат суми, подлежащи на приспадане при определяне на данъчната печалба в бъдещ период (20X1 г.). За тази намаляема временна разлика предприятието трябва да признае актив по отсрочени данъци в размер на 4 хил. лв.

Разходът за данъци върху печалбата в отчета за приходи и разходи се получава, като дължимият корпоративен данък по данъчна декларация (14 хил. лв.) се коригира с изменението на салдото на актива по отсрочени данъци (4 хил. лв. = крайно салдо 4 хил. лв. минус начално салдо 0 лв.). Увеличението на актив по отсрочени данъци има положително отражение върху текущия финансов резултат, тъй като води до бъдеща икономия от данъци. Следователно корекцията е с положителен знак и намалява разхода за текущ данък (т.е. в случая става въпрос за приходи от отсрочени данъци).

Изискването за водене на отделен данъчен амортизационен план, което у нас е в сила от 2003 г., в голяма степен улеснява приложението на балансовия подход за отчитане на отсрочените данъци, възникващи във връзка с амортизируемите активи. Утвърдената практика по отношение на този вид отсрочени данъци действително е последователна с изискванията на стандарта за съпоставка на счетоводни и данъчни стойности. Не стои така въпросът обаче с повечето други временни разлики.

В практиката обикновено продължава да се прилага приходно-разходният подход, залегнал в разпоредбите на ЗКПО, и за счетоводни цели, като се съблюдават следните основни неписани правила:

- първо се изчисляват промените в активите и пасивите по отсрочени данъци;
- непризнатите разходи за данъчни цели с характер на временни разлики формират или увеличават дебитното салдо на актива по отсрочени данъци;
- признаването на непризнати от предходен период разходи намаляват салдото на актива по отсрочени данъци;
- непризнатите приходи за данъчни цели с характер на временни разлики формират или увеличават кредитното салдо на пасива по отсрочени данъци;

- признаването на непризнати от предходен период приходи намалява салдото на пасива по отсрочени данъци;
- разходите (приходите) от отсрочени данъци в ОПР се получават от съответните кореспонденции на сметката за финансовите резултати със сметките за отчитане на отсрочените данъчни активи и пасиви;
- салдото на отсрочените данъчни активи/пасиви се извежда като резултатна величина.

За щастие крайният резултат от приложението на описания по-горе и широко разпространен в практиката модифициран приходно-разходен подход в общия случай е еквивалентен на резултата от приложението на „правилния“ балансов метод. Причината е, че балансовите стойности на активите и пасивите по отсрочени данъци в много редки случаи се налага да се преизчисляват. По принцип основната причина за възникване на необходимост от такова преизчисление би била промяна в данъчната ставка, но този въпрос към момента не е актуален у нас.

От друга страна обаче, приходно-разходният подход не може да бъде приложен при първоначалното признаване на актив или пасив, при възникването на който не са отчетени нито приходи, нито разходи. В тази хипотеза правилното счетоводно третиране на сделката изисква стриктно приложение на заложения в МСС 12 балансов подход. Именно такъв е анализираният в настоящата статия случай на първоначално признаване на актив с право на ползване, държан по силата на договор за оперативен лизинг.

II. Отсрочени данъци при активи с право на ползване по договор за оперативен лизинг

У нас предприятията лизингополучатели, прилагащи МСС, отчитайки балансово държаните от тях активи по договори за оперативен лизинг:

- признават в своите баланси „активи с право на ползване“, които не са данъчни амортизируеми активи (чл. 11а, ал 1 от ЗКПО);
- за счетоводни цели отчитат разходи за амортизация и разходи за лихви, които никога няма да бъдат признати за данъчни цели (чл. 11а, ал. 1 от ЗКПО);
- за данъчни цели в общия случай намаляват счетоводния си финансов резултат с извършените или дължими плащания по договора за лизинг (чл. 11а, ал. 2 от ЗКПО).

Въпреки че общият размер на счетоводно-отчетените и данъчно-признатите разходи за срока на договора за лизинг е еднакъв, при този

начин на счетоводно отчитане временни разлики със сигурност ще възникнат през отделните отчетни периоди. В този смисъл основателно възниква въпросът за подходящото представяне на тези разлики за счетоводни цели. По-конкретно въпросът се свежда до необходимостта от признаване на активи или пасиви по отсрочени данъци още при първоначалното признаване на активите с право на ползване. Този въпрос е ключов, защото от отговора му зависи цялостният модел на по-нататъшно счетоводно третиране на свързаните с актива отсрочени данъци.

1. Данъчна основа на активите с право на ползване и свързаните с тях пасиви

Както вече се изясни, в ЗКПО не съществува дефиниция на понятието „данъчна основа“ на актив или пасив. Данъчната основа на активите и пасивите трябва да бъде изкуствено конструирана от предприятията, като се спазват изискванията на приложимия счетоводен стандарт.

Данъчната основа на един актив представлява сумата, която подлежи на приспадане за данъчни цели срещу всички облагаеми икономически ползи, които ще се вляят в предприятието, когато то възстанови балансовата стойност на актива (пар. 7).

Присъщо на признаването на един актив е, че неговата балансова стойност ще бъде възстановена под формата на икономически ползи, които се вливат в предприятието в бъдещи периоди. Когато балансовата стойност на актива надвишава неговата данъчна основа, размерът на облагаемите икономически ползи ще превиши позволената сума, подлежаща на приспадане за данъчни цели. Тази разлика е облагаема временна разлика и задължението да се платят произтичащите от нея данъци върху дохода в бъдещи периоди представлява отсрочен данъчен пасив. Когато предприятието възстановява балансовата стойност на актива, облагаемата временна разлика се проявява обратно и предприятието ще има облагаема печалба. По този начин има вероятност от предприятието да изтекат икономически ползи под формата на плащания на данъци.

И обратно, ако балансовата стойност на актива е по-малка от неговата данъчна основа, разликата поражда отсрочен данъчен актив по отношение на данъците, които ще подлежат на възстановяване в бъдещи периоди.

Данъчната основа на един пасив е неговата балансова стойност, намалена с всички суми, които подлежат на приспадане за данъчни цели във връзка с него в бъдещи периоди (пар. 8).

Признаването на пасив отразява очакванията, че неговата балансова стойност ще се уреди посредством изтичане на икономически ползи от предприятието. Когато от предприятието изтичат ресурси, част или цялата им стойност може да бъде приспадната при определянето на облагаемата печалба за период, по-късен от периода, през който е признат пасивът. В такива случаи съществува временна разлика между балансовата стойност на пасива и неговата данъчна основа. Следователно възниква отсрочен данъчен актив по отношение на данъците върху дохода, които ще са възстановими в бъдещи периоди, когато част от пасива ще може да бъде данъчно призната при определяне на облагаемата печалба.

И обратно, когато балансовата стойност на пасива е по-малка от данъчната му основа, за предприятието възниква данъчен актив.

В таблица 2 е изведена и обобщена зависимостта между балансовите стойности и данъчните основи на активите и пасивите, проявяващите се в тази връзка временни разлики и възникващите активи или пасиви по отсрочени данъци.

Таблица 2

Актив/Пасив	Балансова стойност спрямо данъчна основа	Временна разлика	Отсрочен данъчен:
Актив	БС > ДО	Облагаема	Пасив
	БС < ДО	Намаляема	Актив
Пасив	БС > ДО	Намаляема	Актив
	БС < ДО	Облагаема	Пасив

Трябва да се обърне внимание и на едно специфично правило на МСС 12, което **изрично забранява признаването на активи и пасиви по отсрочени данъци, възникващи при първоначално признаване на актив или пасив**. Това правило е малко познато, но има пряко отношение към разглежданата проблематика.

При първоначалното признаване на актив или пасив може да възникне временна разлика, например ако част или цялата цена на придобиване на актива не подлежи на приспадане за данъчни цели. *Ако придобиването на актива не е в резултат на бизнес комбинация и не засяга нито счетоводната, нито данъчната печалба, не следва да се признават отсрочени данъчни активи или пасиви (пар. 22в)*. Нещо повече, забраната за признаване на отсрочени данъци е в сила както към момента на придобиване на актива, така и *впоследствие*.

Причината за възприемането на забраната за първоначално признаване на отсрочени данъци при такъв вид сделки е логична и относително лесна за обяснение. Отсрочените данъци в общия случай се признават в увеличение или намаление на финансовия резултат. Тъй като обаче основната сделка, която поражда признаването им, няма ефект върху печалбата или загубата, би било странно изкуствено да се създаде такъв ефект само заради отсрочените данъци. Другият възможен вариант е предприятието да признае възникналия отсрочен данъчен пасив или актив, като директно и със същата стойност коригира балансовата стойност на актива или пасива по основната сделка. Подобни корекции обаче биха направили финансовите отчети по-малко прозрачни.

Основният въпрос по отношение на договорите за оперативен лизинг се свежда до подходящата интерпретация на изискванията на данъчното законодателство по отношение на разглежданата стопанска операция. Най-общо възможните тълкувания са две:

- признатите за данъчни цели разходи са пряко свързани с наетия по договор за лизинг **актив** (т.е. данъчно-признатите „наемни“ плащания отразяват счетоводно-отчетените разходи за амортизация и лихви);
- признатите за данъчни цели разходи са пряко свързани с извършваните плащания за погасяване на пасива по договора за лизинг (т.е. данъчно-признатите „наемни“ плащания“ отразяват намаляването на свързания с активите с право на ползване **пасив** по договора за лизинг).

За съжаление, в ЗКПО липсват конкретни насоки по този въпрос, а той има определящо значение по отношение на правилното счетоводно третиране на сделката.

Професионално-обосновани аргументи могат да се изложат за всяка една от двете тези.

От една страна може да се направи аналогия с активите, наети по силата на договор за финансов лизинг, които според ЗКПО са данъчни амортизируеми активи (чл. 50, ал. 2). Съответно за тях се признават разходи за данъчна амортизация, а разходите за лихви се признават по общия ред на закона. От тази гледна точка може да се твърди, че данъчното признаване на разходите по договорите за оперативен лизинг е подчинено на същата логика, т.е. пряко свързано с наетия актив.

От друга страна обаче, законодателят на практика предвижда приспадане на „изкуствени“ разходи за наем, които в голяма степен съответстват на паричните потоци, необходими за погасяване на

признатия по силата на МСФО 16 пасив⁴. В този смисъл може да се твърди, че предвиденото от закона намаление на данъчния финансов резултат е в пряка връзка с намалението на признатия пасив.

На база на изложеното дотук може да се заключи, че подходящото счетоводно третиране на разглежданата хипотеза зависи най-вече от преценката на предприятието за характера на признатите за данъчни цели суми, т.е. дали те са по-пряко свързани с признатия актив или пасив. Това ключово допускане трябва да се разглежда като въпрос на професионална преценка, която трябва задължително да се оповести като специфичен елемент от счетоводната политика на предприятието (съгласно пар. 112 от МСС 1 *Представяне на финансовите отчети*).

В настоящата статия се разглеждат последователно последиците от двата възможни варианта на счетоводно третиране на сделката.

*А. Признатите за данъчни цели разходи са свързани с
наетия актив с право на ползване*

В тази хипотеза в началото на лизинговия договор:

- данъчната основа на актива с право на ползване е равна на балансовата му стойност (данъчната основа на един актив представлява сумата, която подлежи на приспадане за данъчни цели срещу всички облагаеми икономически ползи, които ще се вляят в предприятието, когато то възстанови балансовата стойност на актива; пар. 7 от МСС 12);
- данъчната основа на свързания пасив също ще е равна на балансовата му стойност (данъчната основа на един пасив е неговата балансова стойност, намалена с всички суми, които подлежат на приспадане за данъчни цели в бъдещи периоди; пар 8 от МСС 12; поради допускането, че признатите за данъчни цели разходи са свързани с актива, погасяването на пасива няма да доведе до никакви данъчни изгоди за предприятието; следователно данъчната стойност на пасива е нулева).

Следователно, следвайки логиката на тази интерпретация, не възниква необходимост от признаване на активи и пасиви по отсрочени данъци.

За илюстрация може да послужи следният опростен числов пример (Пример 2), който ще бъде използван и по-нататък в изложението и който е разработен при следните допускания:

⁴ Извън специфичните случаи на предоставяне на стимули и други особености на отчитането на оперативния (експлоатационен) лизинг по СС 17 разлика между данъчно-признатите разходи и паричните потоци за погасяване на пасива възниква само в граничните случаи (т.е. неплатени наеми за м. декември на предходната година, които биват платени в началото на следващата година).

- В началото на 20X0 г. предприятието наема по силата на договор за оперативен лизинг офис помещение за срок от 5 години.
- Годишната лизингова вноска, платима (единствено за улеснение на изчисленията) в края на всяка календарна година, възлиза на 24 хил. лв. (т.е. месечен наем в размер на 2 хил. лв.).
- Плащанията се осъществяват съобразно договорените срокове.
- Диференциалният лихвен процент на лизингополучателя (лихвеният процент, който лизингополучателят би трябвало да плаща, за да заеме за сходен период от време и при сходно обезпечение средствата, необходими за получаването на актив със сходна стойност на актива с право на ползване в сходна икономическа среда; виж Приложение А към МСФО 16) възлиза на 10%.
- Линеен метод на амортизация на актива с право на ползване за срока на лизинговия договор; няма преки разходи по сключване на договора; не е необходима обезценка на актива в рамките на срока на договора.
- Финансовият резултат на предприятието преди отчитане на този договор за лизинг възлиза на 100 хил. лв. за всяка една от петте години.

Резултатите от приложението на изискванията на МСФО 16 към описаните факти от примера са схематично представени в таблица 3 и таблица 4 (представени в хил. лв.):

Таблица 3

Година	Парични потоци		Лизингов актив			Лизингов пасив			
	Парични потоци/ Признати разходи	Дисконтирани парични потоци	Балансова стойност в началото	Амортизация	Балансова стойност в края	Балансова стойност в началото	Начислена лихва	Направени плащания	Балансова стойност в края
1	-24.0	-21.8	91.0	18.2	72.8	91.0	9.1	-24.0	76.1
2	-24.0	-19.8	72.8	18.2	54.6	76.1	7.6	-24.0	59.7
3	-24.0	-18.0	54.6	18.2	36.4	59.7	6.0	-24.0	41.7
4	-24.0	-16.4	36.4	18.2	18.2	41.7	4.2	-24.0	21.8
5	-24.0	-14.9	18.2	18.2	0.0	21.8	2.2	-24.0	0.0
Общо	-120.0	-91.0		91.0			29.0	-120.0	

Таблица 4

Период	1	2	3	4	5
СФР без влиянието на лизинг	100	100	100	100	100
Разходи за амортизация	18.2	18.2	18.2	18.2	18.2
Разходи за лихви	9.1	7.6	6.0	4.2	2.2
<i>СФР</i>	<i>72.7</i>	<i>74.2</i>	<i>75.8</i>	<i>77.6</i>	<i>79.6</i>
СФР след увеличения за лихви и амортизации	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Намаления: лизингови плащания:	-24.0	-24.0	-24.0	-24.0	-24.0
<i>ДФР</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>
Дължим корпоративен данък	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6
Изчисление на отсрочените данъци:					
Данъчна стойност (ДС):	96.0	72.0	48.0	24.0	0.0
Балансова стойност (БС):	92.7	66.9	42.7	20.4	0.0
Актив по отсрочени данъци (разлика между БС и ДС)	0.3	0.5	0.5	0.4	0.0
Общо разходи за данъци в ОПР:	7.3	7.4	7.6	7.8	8.0
- Разходи за текущ данък	-7.6	-7.6	-7.6	-7.6	-7.6
- Промяна в актив по отсрочени данъци	0.3	0.2	0.0	-0.2	-0.4
Ефективна данъчна ставка:	10.00%	10.00%	10.00%	10.00%	10.00%

От анализа на разглеждания пример могат да бъдат направени следните изводи:

- Общата сума на изходящите парични потоци (признатите за данъчни цели разходи) по договора, възлизаща на 120 хил. лв., е равна по размер на сумата от разходите за амортизация на актива с право на ползване (91 хил. лв.) и разходите за лихви, начислени по метода на ефективния лихвен процент върху стойността на лизинговия пасив (29 хил. лв.).

- При първоначално признаване на актива с право на ползване и на свързания с него пасив не възникват данъчни временни разлики и не следва да бъдат признати активи/пасиви по отсрочени данъци, защото при първоначално признаване:
 - данъчната основа на актива е равна на балансовата му стойност (91 хил. лв.);
 - данъчната основа на пасива също е равна на балансовата му стойност (91 хил. лв.), тъй като по силата на направеното допускане признатите разходи за данъчни цели са свързани с актива.
- Ефектът от признаване на приходи от отсрочени данъци в първите две години от срока на договора адекватно отразява очакванията на предприятието за данъчната икономия, която ще се реализира през последните две години.
- Ефективната данъчна ставка за всеки отчетен период е равна на 10%.
- **Изричното изключение за непризнаване на активи и пасиви по отсрочени данъци не е приложимо, тъй като такива не възникват при първоначално признаване на актива с право на ползване и на свързания с него пасив.**

*Б. Признатите за данъчни цели разходи
са свързани с лизинговия пасив*

Ако данъчното признаване на сумите по договора за лизинг се причисли към погасяването на признатия лизингов пасив, възникват следните финансово-счетоводни последици:

- данъчната основа на актива с право на ползване при първоначално признаване е нулева (поради възприетото допускане);
- данъчната основа на лизинговия пасив при първоначално признаване също е нулева (балансиовата му стойност минус всички суми, които подлежат на приспадане за данъчни цели във връзка с погасяването му);
- възниква облагаема временна разлика във връзка с актива с право на ползване (БС>ДО);
- възниква намаляема временна разлика във връзка с лизинговия пасив (БС>ДО);
- размерът на облагаемата временна разлика е равен на размера на намаляемата временна разлика;

- трябва да се приложи изключението на МСС 12 за първоначално признаване на актив или пасив. Това означава, че не възникват нито активи, нито пасиви по отсрочени данъци;
- тъй като не следва да се признават активи и пасиви по отсрочени данъци при първоначалното признаване на актива/пасива, такива не могат да възникнат и в бъдещи периоди (т.е. счетоводно не се признават активи и пасиви по отсрочени данъци за целия срок на договора);
- разходите за данъци, представени в ОПР, ще отразяват единствено ефекта от текущия данък.

Резултатите от този подход в контекста на разглеждания пример са представени в Таблица 5.

Таблица 5

Период	1	2	3	4	5
СФР без влиянието на лизинг	100	100	100	100	100
Разходи за амортизация	18.2	18.2	18.2	18.2	18.2
Разходи за лихви	9.1	7.6	6.0	4.2	2.2
<i>СФР</i>	<i>72.7</i>	<i>74.2</i>	<i>75.8</i>	<i>77.6</i>	<i>79.6</i>
СФР след увеличения за лихви и амортизации	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Намаления: лизингови плащания:	-24.0	-24.0	-24.0	-24.0	-24.0
<i>ДФР</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>
Дължим корпоративен данък	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6
Изчисление на отсрочените данъци:					
Актив/Пасив по отсрочени данъци (Не се признава)	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Общо разходи за данъци в ОПР:	7.6	7.6	7.6	7.6	7.6
Разходи за текущ данък	-7.6	-7.6	-7.6	-7.6	-7.6
Промяна в отсрочените данъци	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
Ефективна данъчна ставка:	10.45%	10.24%	10.02%	9.79%	9.55%

От анализа на получените резултати може да се направят следните заключения:

- забраната за признаване на отсрочени данъчни активи и пасиви в случая води до противоречие с основната философия на МСС 12 – данъчният ефект от сделката намира отражение в печалбата или загубата в ОПР изцяло съобразно данъчните регулации, а не спрямо степента на използване на актива с право на ползване или на уреждане на лизинговия пасив;
- този начин на счетоводно третиране изкривява ефективната данъчна ставка, която вече не съответства на икономическото съдържание на сделката и на приложимата ставка на корпоративния данък;
- потребителите не са подходящо информирани за бъдещите данъчни плащания/икономии от данъци, произтичащи от сделката.

Заслужава внимание и въпросът за подходящото счетоводно третиране на сделката в същата хипотеза, но при допускането, че изключението за първоначално признаване на активи и пасиви по отсрочени данъци не е приложимо. Резултатите от този анализ в контекста на примера са представени в Таблица 6.

Таблица 6

Период	0	1	2	3	4	5
СФР без влиянието на лизинг		100	100	100	100	100
Разходи за амортизация		18.2	18.2	18.2	18.2	18.2
Разходи за лихви		9.1	7.6	6.0	4.2	2.2
<i>СФР</i>		<i>72.7</i>	<i>74.2</i>	<i>75.8</i>	<i>77.6</i>	<i>79.6</i>
СФР след увеличения за лихви и амортизации		100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Намаления: лизингови плащания:		-24.0	-24.0	-24.0	-24.0	-24.0
<i>ДФР</i>		<i>76.0</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>	<i>76.0</i>
Дължим корпоративен данък		7.6	7.6	7.6	7.6	7.6
Изчисление на						

отсрочените данъци:						
<u>Актив с право на ползване:</u>						
Балансова стойност	91.0	72.8	54.6	36.4	18.2	0.0
Данъчна основа	0	0	0	0	0	0
Облагаема временна разлика	91.0	72.8	54.6	36.4	18.2	0.0
Пасив по отсрочени данъци	9.1	7.3	5.5	3.6	1.8	0.0
<u>Лизингов пасив:</u>						
Балансова стойност	91.0	76.1	59.7	41.7	21.8	0.0
Данъчна основа:	0	0	0	0	0	0
Намаляема временна разлика	91.0	76.1	59.7	41.7	21.8	0.0
Актив по отсрочени данъци	9.1	7.6	6.0	4.2	2.2	0.0
Активи и пасиви по отсрочени данъци – нето	0.0	0.3	0.5	0.5	0.4	0.0
Общо разходи за данъци в ОПР:		7.3	7.4	7.6	7.8	8.0
Разходи за текущ данък		-7.6	-7.6	-7.6	-7.6	-7.6
Промяна в актив по отсрочени данъци		-1.5	-1.6	-1.8	-2.0	-2.2
Промяна в пасив по отсрочени данъци		1.8	1.8	1.8	1.8	1.8
Ефективна данъчна ставка:		10.00%	10.00%	10.00%	10.00%	10.00%

Сравнение на резултатите в таблица 4 и таблица 6 ясно показва, че крайният ефект от двете възможни интерпретации върху финансовия отчет е един и същ. И в двата случая се постига достоверно представяне на данъчните последици от сделката. За съжаление обаче, вторият подход (в таблица 6) не е в съответствие с правилата на приложимия счетоводен стандарт поради въведената забрана за признаване на отсрочени данъци при първоначално признаване на активи и пасиви.

Смисълът на тази забрана, както вече се поясни по-горе, е да се коригира едно потенциално изкривяване на резултатната финансова

информация, което иначе би възникнало. В конкретния случай обаче тази забрана не само не коригира никакво „изкривяване“, а поражда друго по-съществено такова. За преодоляване на това несъответствие може да се разсъждава в различни посоки.

Едно възможно решение на проблема е да се застъпи тезата, че забраната в МСС 12 касае единствено признаването или на актив, или на пасив, но не и на едновременното признаване на актив и пасив. Този възглед е концептуално издържан, тъй като при едновременното признаване на актив и пасив в един и същ размер (както е в разглеждания случай), възникващият актив по отсрочени данъци може да се признае директно срещу възникващия пасив. По този начин операцията не би засегнала нито финансовия резултат, нито балансовите стойности на актива и пасива. Иначе казано, разглежданата забрана в този случай няма никакъв практически смисъл.

Другата възможност е активът с право на ползване и свързаният лизингов пасив да се разглеждат като неразривно свързани един с друг. По този начин може да се търси тяхна обща (нетна) балансова стойност, която да се съпостави с тяхна обща данъчна основа. Това би довело до сходни с представените в таблица 4 резултати.

За съжаление и двете тълкувания не могат да намерят опора във формалните изисквания на МСС 12. Това се потвърждава и от разбирането на КРСМФО по въпроса. На свое заседание през м. юни 2018 г. Комитетът решава да препоръча на Съвета по МСС изменение с ограничен обхват на МСС 12, чрез което да се стесни обхватът на разглежданата забрана, така че тя да не обхваща тези сделки, които едновременно пораждат облагаеми и намаляеми временни разлики. Към момента обаче такова изменение все още не е предприето.

Заклучение

Направеният анализ на подходящото отчитане на активи и пасиви по отсрочени данъци във връзка с активи с право на ползване по договори за оперативен лизинг ясно показва сложността на проблема, породен както от особеностите на данъчното законодателство у нас, така и от някои слабости на счетоводните стандарти. До внасяне на необходимите промени в МСС 12 достоверното представяне на данъчните ефекти от този вид сделки налага необходимостта от допускането, че данъчно-признатите суми по договорите за оперативен лизинг отразяват използването на актива с право на ползване. Всяко друго решение или би изкривило действителните финансови резултати на предприятието, или би било в противоречие с формалните изисквания на МСС 12.

ACCOUNTING TREATMENT OF DEFERRED TAXES ON ASSETS HELD UNDER OPERATING LEASE AGREEMENTS AS PER IFRS 16 LEASES

Georgi Nikolov, PhD

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Managing partner at ACC Ltd.

Keywords:	Summary
<p>Leases</p> <p>Deferred tax assets and liabilities</p> <p>Temporary differences</p> <p>IAS 12</p> <p>IFRS 16</p>	<p><i>The purpose of this article is to examine the requirements for the recognition and measurement of deferred tax assets and liabilities in relation to the application of the requirements of IFRS 16 for the accounting treatment of operating leases within the context of the current Bulgarian tax legislation. To this end, we first focus on a fundamental problem that arises from the different philosophy adopted in the tax and accounting legislation in Bulgaria regarding the temporary tax differences and deferred tax assets and liabilities. It is argued that this problem makes it very hard to suggest a definitive specific solution to the research problem. It is concluded that, pending the necessary changes to IAS 12, a reliable presentation of the tax effects of this type of transaction requires the assumption that the tax-recognized amounts under operating lease contracts reflect the right-of-use asset. Any other solution would either distort the entity's actual financial performance or would be contrary to the formal requirements of IAS 12.</i></p>