

# Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12

## «Налоги на прибыль»

### Цель

---

Цель настоящего стандарта – определить порядок учета налогов на прибыль. Главный вопрос учета налогов на прибыль заключается в том, как следует учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

- (а) будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаны в отчете о финансовом положении организации; и
- (б) операций и других событий текущего периода, признанных в финансовой отчетности организации.

Сам факт признания актива или обязательства означает, что отчитывающаяся организация ожидает возместить или погасить балансовую стоимость этого актива или обязательства. Если является вероятным то, что возмещение или погашение этой балансовой стоимости приведет к увеличению (уменьшению) величины будущих налоговых платежей по сравнению с величиной, которая была бы определена, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий, настоящий стандарт требует, чтобы организация признавала отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив), за некоторыми ограниченными исключениями.

Настоящий стандарт требует, чтобы организация учитывала налоговые последствия операций и других событий таким же образом, как она учитывает сами эти операции и другие события. Следовательно, налоговые эффекты, относящиеся к операциям и другим событиям, признанным в составе прибыли или убытка, также должны признаваться в составе прибыли или убытка. Налоговые эффекты по операциям и другим событиям, признанным не в составе прибыли или убытка (т. е. либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в составе собственного капитала), также должны признаваться не в составе прибыли или убытка (т. е. либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в составе собственного капитала соответственно). Аналогично признание отложенных налоговых активов и обязательств при объединении бизнесов влияет на сумму гудвила, возникающего при таком объединении бизнесов, или на сумму признанной прибыли от выгодного приобретения.

Настоящий стандарт также регламентирует признание отложенных налоговых активов, возникающих от неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых льгот, представление налогов на прибыль в финансовой отчетности и раскрытие информации, касающейся налогов на прибыль.

### Сфера применения

---

- 1 **Настоящий стандарт должен применяться при учете налогов на прибыль.**
- 2 В целях настоящего стандарта налоги на прибыль включают в себя все национальные и зарубежные налоги, взимаемые с налогооблагаемых прибылей. Налоги на прибыль также включают налоги, удерживаемые у источника и уплачиваемые дочерней или ассоциированной организацией или объектом совместного предпринимательства с сумм, распределяемых в пользу отчитывающейся организации.
- 3 [Удален]
- 4 В настоящем стандарте не рассматриваются методы учета государственных субсидий (см. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи») или инвестиционных налоговых вычетов. Однако в настоящем стандарте устанавливается порядок учета временных разниц, которые могут возникнуть в связи с такими субсидиями или инвестиционными налоговыми вычетами.

## Определения

- 5 В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:
- Бухгалтерская прибыль* – прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу на прибыль.
- Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток)* – прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с правилами, установленными налоговыми органами, в отношении которой (которого) подлежат уплате (возмещению) налоги на прибыль.
- Расход по налогу (доход по налогу)* – агрегированная сумма, включаемая в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.
- Текущий налог* – сумма налогов на прибыль, подлежащих уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.
- Отложенные налоговые обязательства* – суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.
- Отложенные налоговые активы* – суммы налогов на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в отношении:
- вычитаемых временных разниц;
  - перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков; и
  - перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот.
- Временные разницы* – разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и налоговой стоимостью этого актива или обязательства. Временные разницы могут представлять собой:
- налогооблагаемые временные разницы*, т. е. временные разницы, которые приведут к налогооблагаемым суммам при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства; либо
  - вычитаемые временные разницы*, т. е. временные разницы, которые приведут к суммам, вычитаемым при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов в момент возмещения или погашения балансовой стоимости указанного актива или обязательства.
- Налоговая стоимость актива или обязательства* – сумма, в которой определяется указанный актив или обязательство для целей налогообложения.
- 6 Расход по налогу (доход по налогу) включает в себя расход (доход) по текущему налогу и расход (доход) по отложенному налогу.

## Налоговая стоимость

- 7 Налоговая стоимость актива представляет собой сумму, которая для целей налогообложения будет подлежать вычету из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будут поступать в организацию при возмещении балансовой стоимости данного актива. Если указанные экономические выгоды не будут подлежать налогообложению, налоговая стоимость соответствующего актива считается равной его балансовой стоимости.

### Примеры

- 1 Первоначальная стоимость станка составляет 100. В налоговых целях амортизация в сумме 30 уже была вычтена в текущем и предыдущих периодах, а остальная часть первоначальной стоимости будет вычитаться в будущих периодах либо как амортизация, либо как вычет при выбытии этого станка. Выручка, получаемая в результате использования станка, подлежит налогообложению, любая прибыль от выбытия станка будет облагаться налогом, а любой убыток от его выбытия – вычитаться в налоговых целях. *Налоговая стоимость данного станка составляет 70.*

|     |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2   | Балансовая стоимость дебиторской задолженности по процентам составляет 100. Относящийся к ней процентный доход будет облагаться налогом при поступлении денежных средств, т. е. на основе кассового метода. <i>Налоговая стоимость дебиторской задолженности по процентам равняется нулю.</i>                                                                                                                  |
| 3   | Балансовая стоимость торговой дебиторской задолженности составляет 100. Относящаяся к ней выручка уже была включена в состав налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). <i>Налоговая стоимость торговой дебиторской задолженности составляет 100.</i>                                                                                                                                                       |
| 4   | Балансовая стоимость дебиторской задолженности по дивидендам от дочерней организации составляет 100. Эти дивиденды не облагаются налогом. <i>По существу, вся балансовая стоимость данного актива подлежит вычету из экономических выгод. Следовательно, налоговая стоимость дебиторской задолженности по дивидендам составляет 100<sup>(a)</sup>.</i>                                                         |
| 5   | Балансовая стоимость выданного займа составляет 100. Погашение займа не будет иметь налоговых последствий. <i>Налоговая стоимость данного займа составляет 100.</i>                                                                                                                                                                                                                                            |
| (a) | Данный метод анализа показывает отсутствие налогооблагаемой временной разницы. Альтернативный метод анализа таков: дебиторская задолженность по начисленным дивидендам имеет налоговую стоимость, равную нулю, и к возникшей налогооблагаемой временной разнице в размере 100 применяется нулевая ставка налога. Оба этих метода анализа дают один результат: отложенное налоговое обязательство не возникает. |

- 8 Налоговая стоимость обязательства равна его балансовой стоимости, уменьшенной на те суммы, которые в будущих периодах будут подлежать вычету в налоговых целях в отношении данного обязательства. В случае доходов, полученных авансом, налоговая стоимость возникшего в результате обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любой суммы соответствующего дохода, в которой он не будет облагаться налогом в будущих периодах.

| Примеры |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1       | Краткосрочные обязательства включают задолженность по начисленным расходам балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ней расходы будут вычитаться в налоговых целях на основе кассового метода. <i>Налоговая стоимость начисления в отношении этих расходов равна нулю.</i>                                                                                                               |
| 2       | Краткосрочные обязательства включают задолженность по процентному доходу, полученному авансом, имеющую балансовую стоимость 100. Относящийся к ней процентный доход был обложен налогом на основе кассового метода. <i>Налоговая стоимость процентов, полученных авансом, равна нулю.</i>                                                                                                |
| 3       | Краткосрочные обязательства включают в себя задолженность по начисленным расходам балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ней расходы уже были приняты к вычету в налоговых целях. <i>Налоговая стоимость начисления в отношении этих расходов составляет 100.</i>                                                                                                                      |
| 4       | Краткосрочные обязательства включают начисленные штрафы и неустойки балансовой стоимостью 100. Штрафы и неустойки не подлежат вычету в налоговых целях. <i>Налоговая стоимость начисления в отношении этих штрафов и неустоек составляет 100<sup>(a)</sup>.</i>                                                                                                                          |
| 5       | Балансовая стоимость полученного займа составляет 100. Погашение этого займа не будет иметь налоговых последствий. <i>Налоговая стоимость данного займа составляет 100.</i>                                                                                                                                                                                                              |
| (a)     | Данный метод анализа показывает отсутствие вычитаемой временной разницы. Альтернативный метод анализа таков: задолженность по начисленным штрафам и неустойкам имеет налоговую стоимость, равную нулю, и к возникшей вычитаемой временной разнице в размере 100 применяется нулевая ставка налога. Оба этих метода анализа дают один результат: отложенный налоговый актив не возникает. |

- 9 Некоторые статьи имеют налоговую стоимость, но не признаются как активы или обязательства в отчете о финансовом положении. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов при определении бухгалтерской прибыли за период, в котором они были понесены, однако их можно будет принять к вычету при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) только в более позднем периоде. Разница между налоговой стоимостью затрат на исследования, представляющей собой сумму, которую налоговые органы позволяют принять к вычету в будущих

периодах, и их балансовой стоимостью, равной нулю, является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива.

- 10 Если налоговая стоимость актива или обязательства не очевидна, целесообразно обратиться к основополагающему принципу настоящего стандарта, заключающемуся в том, что организация должна, за некоторыми ограниченными исключениями, признавать отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив) во всех случаях, когда возмещение или погашение балансовой стоимости актива или обязательства будет приводить к увеличению (уменьшению) будущих налоговых платежей по сравнению с той их величиной, в которой они подлежали бы уплате, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий. Пример С, следующий за пунктом 51А, иллюстрирует обстоятельства, в которых целесообразно обращаться к этому основополагающему принципу, например, когда налоговая стоимость актива или обязательства зависит от предполагаемого способа его возмещения или погашения.
- 11 В консолидированной финансовой отчетности временные разницы определяются путем сопоставления балансовой стоимости активов и обязательств в этой консолидированной финансовой отчетности с соответствующей налоговой стоимостью. В тех юрисдикциях, в которых подается консолидированная налоговая декларация, указанная налоговая стоимость определяется на основе такой декларации. В других юрисдикциях налоговая стоимость определяется на основе налоговых деклараций каждой отдельной организации, входящей в группу.

## Признание обязательств по текущему налогу и активов по текущему налогу

---

- 12 Неоплаченные суммы текущего налога за текущий и предыдущие периоды признаются в качестве обязательства. Если сумма, которая уже была уплачена в отношении текущего и предыдущих периодов, превышает сумму, подлежащую уплате в отношении этих периодов, то сумма превышения признается в качестве актива.
- 13 Выгода, связанная с налоговым убытком, который допускается переносить на тот или иной прошлый период с целью возмещения текущего налога за этот период, подлежит признанию в качестве актива.
- 14 Когда налоговый убыток используется для возмещения текущего налога одного из предыдущих периодов, организация признает соответствующую выгоду в качестве актива в том периоде, в котором этот налоговый убыток возник, поскольку получение организацией данной выгоды является вероятным и эта выгода поддается надежной оценке.

## Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов

---

### Налогооблагаемые временные разницы

- 15 Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, кроме случаев, когда данное налоговое обязательство возникает в результате:
- (a) первоначального признания гудвила; или
  - (b) первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая:
    - (i) не является объединением бизнесов; и
    - (ii) на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Однако в отношении налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации, а также с долями участия в совместном предпринимательстве, отложенное налоговое обязательство признается в соответствии с пунктом 39.

- 16 Сам факт признания актива предполагает, что возмещение его балансовой стоимости будет иметь форму экономических выгод, которые поступят в организацию в будущих периодах. Если балансовая стоимость актива превышает его налоговую стоимость, то сумма налогооблагаемых

экономических выгод будет превышать сумму, которую разрешено будет принять к вычету в налоговых целях. Эта разница представляет собой налогооблагаемую временную разницу, а обязанность по уплате возникающих в результате налогов на прибыль в будущих периодах – отложенное налоговое обязательство. По мере того как будет происходить возмещение балансовой стоимости актива, указанная налогооблагаемая временная разница будет восстанавливаться, и организация получит налогооблагаемую прибыль. В результате становится вероятным отток из организации экономических выгод в форме налоговых платежей. Вследствие этого настоящий стандарт требует признания всех отложенных налоговых обязательств, за исключением определенных ситуаций, описанных в пунктах 15 и 39.

### Пример

Актив с первоначальной стоимостью 150 имеет балансовую стоимость 100. Накопленная амортизация в налоговых целях составляет 90, а применимая ставка налога – 25%.

*Налоговая стоимость актива равна 60 (первоначальная стоимость в размере 150 за вычетом накопленной налоговой амортизации в размере 90). Для того чтобы обеспечить возмещение балансовой стоимости 100, организация должна заработать налогооблагаемый доход в размере 100, но при этом она сможет принять к вычету только налоговую амортизацию в размере 60. Следовательно, организация уплатит налог на прибыль в размере 10 (25% от 40) когда произойдет возмещение балансовой стоимости актива. Разница между балансовой стоимостью 100 и налоговой стоимостью 60 представляет собой налогооблагаемую временную разницу в размере 40. Таким образом, организация признает отложенное налоговое обязательство в размере 10 (25% от 40), представляющее собой налоги на прибыль, которые она уплатит при возмещении балансовой стоимости данного актива.*

17 Некоторые временные разницы возникают в том случае, когда доход или расход включается в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль – в другом периоде. Такие временные разницы часто называют временными разницами. Ниже приведены примеры подобных временных разниц, которые представляют собой налогооблагаемые временные разницы и, следовательно, приводят к возникновению отложенных налоговых обязательств:

- (a) процентный доход включается в бухгалтерскую прибыль путем пропорционального разнесения по времени, однако в некоторых юрисдикциях может предусматриваться его включение в налогооблагаемую прибыль в момент получения денежных средств. Налоговая стоимость любой дебиторской задолженности, признанной в отчете о финансовом положении в отношении такого дохода, равняется нулю, поскольку эти доходы не влияют на налогооблагаемую прибыль до момента получения денежных средств;
- (b) амортизация, используемая при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка), может отличаться от той, которая используется при определении бухгалтерской прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью соответствующего актива и его налоговой стоимостью, которая равняется первоначальной стоимости актива, с учетом всех относящихся к этому активу вычетов, которые допускаются налоговыми органами при определении налогооблагаемой прибыли текущего и предыдущих периодов. Когда имеет место ускоренная налоговая амортизация возникает налогооблагаемая временная разница, которая приводит к отложенному налоговому обязательству (если скорость налоговой амортизации меньше скорости бухгалтерской амортизации, то возникает вычитаемая временная разница, которая приводит к отложенному налоговому активу); и
- (c) затраты на разработки могут быть капитализированы, и их амортизация будет учитываться в последующих периодах при определении бухгалтерской прибыли, однако они вычитаются при определении налогооблагаемой прибыли в периоде их возникновения. Такие затраты на разработки имеют налоговую стоимость, равную нулю, поскольку они уже были вычтены из налогооблагаемой прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью капитализированных затрат на разработки и их налоговой стоимостью, равной нулю.

18 Временные разницы также возникают, когда:

- (a) идентифицируемые активы и обязательства, приобретенные и принятые при объединении бизнесов, признаются по их справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IFRS) 3

«Объединения бизнесов», однако в налоговых целях аналогичная корректировка не производится (см. пункт 19);

- (b) активы переоцениваются без аналогичной корректировки в налоговых целях (см. пункт 20);
- (c) при объединении бизнесов возникает гудвил (см. пункт 21);
- (d) налоговая стоимость актива или обязательства при первоначальном признании отличается от их первоначальной балансовой стоимости, например, когда организация получает государственную субсидию в отношении актива, которая не подлежит налогообложению (см. пункты 22 и 33); или
- (e) балансовая стоимость инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации или долей участия в совместном предпринимательстве начинает отличаться от налоговой стоимости этих инвестиций или долей участия (см. пункты 38–45).

### Объединения бизнесов

- 19 За некоторым исключением идентифицируемые активы и обязательства, приобретаемые и принимаемые при объединении бизнесов, признаются по их справедливой стоимости на дату приобретения. Временные разницы возникают в том случае, когда объединение бизнесов не оказывает влияния или влияет иначе на налоговую стоимость указанных идентифицируемых приобретаемых активов и принимаемых обязательств. Например, если балансовая стоимость актива увеличивается до справедливой стоимости, но при этом налоговая стоимость данного актива остается равной его первоначальной стоимости для прежнего собственника, возникает налогооблагаемая временная разница, которая приводит к отложенному налоговому обязательству. Возникшее таким образом отложенное налоговое обязательство оказывает влияние на гудвил (см. пункт 66).

### Активы, учитываемые по справедливой стоимости

- 20 Согласно МСФО, определенные активы разрешается или требуется учитывать по справедливой стоимости или переоценивать (см., например, МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»). В некоторых юрисдикциях переоценка или иной пересчет актива до справедливой стоимости влияет на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) за текущий период. В результате налоговая стоимость данного актива корректируется и никакой временной разницы не возникает. В других юрисдикциях переоценка или пересчет актива не влияет на налогооблагаемую прибыль за период, в котором производится эта переоценка или этот пересчет, и, следовательно, налоговая стоимость данного актива не корректируется. Тем не менее возмещение его балансовой стоимости в будущем приведет к получению организацией налогооблагаемого притока экономических выгод, при этом сумма, которая будет подлежать вычету в налоговых целях, будет отличаться от суммы указанных экономических выгод. Разница между балансовой стоимостью переоцененного актива и его налоговой стоимостью представляет собой временную разницу и приводит к возникновению отложенного налогового обязательства или актива. Это так, даже если:
- (a) организацией не планируется выбытие актива; в таких случаях переоцененная балансовая стоимость актива будет возмещаться через использование и это создаст налогооблагаемый доход, превышающий величину амортизации, которая будет принята к вычету для налоговых целей в будущих периодах; или
  - (b) налог на прирост стоимости откладывается, если поступления от выбытия данного актива инвестируются в аналогичные активы; в таких случаях налог в конечном итоге будет подлежать уплате при продаже или использовании этих аналогичных активов.

### Гудвил

- 21 Гудвил, возникающий при объединении бизнесов, оценивается в сумме превышения указанного ниже подпункта (a) над подпунктом (b):
- (a) совокупность:

- (i) переданного возмещения, оцениваемого в соответствии с МСФО (IFRS) 3, который обычно требует определения справедливой стоимости на дату приобретения;
  - (ii) величины любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, признанной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и
  - (iii) при поэтапном объединении бизнесов – справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения по состоянию на дату приобретения;
- (b) нетто-величина идентифицируемых приобретаемых активов и принимаемых обязательств, оцененных в соответствии с МСФО (IFRS) 3 по состоянию на дату приобретения.

Многие налоговые органы не разрешают принимать уменьшение балансовой стоимости гудвила в качестве вычитаемых расходов при определении налогооблагаемой прибыли. Кроме того, в таких юрисдикциях первоначальная стоимость гудвила зачастую не принимается к вычету при выбытии соответствующего бизнеса из дочерней организации. В таких юрисдикциях гудвил имеет налоговую стоимость, равную нулю. Любая разница между балансовой стоимостью гудвила и его налоговой стоимостью, равной нулю, представляет собой налогооблагаемую временную разницу. Однако настоящий стандарт не разрешает признавать возникшее при этом отложенное налоговое обязательство, поскольку гудвил оценивается как остаточная величина и признание такого отложенного налогового обязательства привело бы к увеличению балансовой стоимости гудвила.

- 21A Последующие уменьшения величины отложенного налогового обязательства, не признанного ввиду того, что оно возникает в связи с первоначальным признанием гудвила, также считаются возникшими в результате первоначального признания гудвила и, следовательно, не признаются в соответствии с пунктом 15(a). Например, если в результате объединения бизнесов организация признает гудвил в размере 100 д. е., налоговая стоимость которого равна нулю, то пункт 15(a) запрещает организации признавать соответствующее отложенное налоговое обязательство. Если впоследствии организация признает убыток от обесценения этого гудвила в размере 20 д. е., то сумма налогооблагаемой временной разницы, относящаяся к гудвилу, сократится со 100 д. е. до 80 д. е. с соответствующим уменьшением величины непризнанного отложенного налогового обязательства. Это уменьшение величины непризнанного отложенного налогового обязательства также рассматривается как относящееся к первоначальному признанию данного гудвила и, следовательно, не подлежит признанию, согласно пункту 15(a).
- 21B Тем не менее, отложенные налоговые обязательства по налогооблагаемым временным разницам, относящимся к гудвилу, признаются в той мере, в которой они не связаны с первоначальным признанием гудвила. Например, если в результате объединения бизнесов организация признает гудвил в размере 100 д. е., который принимается к вычету в налоговых целях по ставке 20 процентов в год начиная с года приобретения бизнеса, то налоговая стоимость гудвила составит 100 д. е. при первоначальном признании и 80 д. е. – по состоянию на конец года приобретения. Если балансовая стоимость гудвила на конец года приобретения не изменится и составит 100 д. е., в конце этого года возникнет налогооблагаемая временная разница в размере 20 д. е. Поскольку эта налогооблагаемая временная разница не относится к первоначальному признанию гудвила, возникающее отложенное налоговое обязательство подлежит признанию.

### **Первоначальное признание актива или обязательства**

- 22 Временная разница может возникнуть при первоначальном признании актива или обязательства, например, если первоначальная стоимость актива не будет приниматься к вычету в налоговых целях частично или полностью. Метод учета такой временной разницы зависит от характера операции, которая привела к первоначальному признанию соответствующего актива или обязательства:
- (a) при объединении бизнесов организация признает любые отложенные налоговые обязательства или активы, и это влияет на признаваемую ею сумму гудвила или прибыли от выгодного приобретения (см. пункт 19);
  - (b) если операция влияет либо на бухгалтерскую прибыль, либо на налогооблагаемую прибыль, организация признает любую величину возникшего при этом отложенного налогового обязательства или актива, а соответствующий расход или доход по отложенному налогу признает в составе прибыли или убытка (см. пункт 59);
  - (c) если операция не является объединением бизнесов и не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль, организация должна была бы – при отсутствии освобождения, предусмотренного пунктами 15 и 24 – признать возникшее отложенное налоговое обязательство или актив и скорректировать балансовую стоимость

соответствующего актива или обязательства на ту же сумму. Такие корректировки сделали бы финансовую отчетность менее прозрачной. Ввиду этого настоящий стандарт не разрешает организации признавать возникающие отложенные налоговые обязательства или активы ни при первоначальном признании, ни впоследствии (см. представленный ниже пример). Кроме того, организация не признает последующие изменения в величине непризнанного отложенного налогового обязательства или актива по мере амортизации указанного актива.

#### Пример, иллюстрирующий пункт 22(с)

Актив, имеющий первоначальную стоимость 1 000, организация планирует использовать на протяжении пятилетнего срока его полезного использования, с последующим выбытием по ликвидационной стоимости, равной нулю. Ставка налога составляет 40%. Амортизация актива не принимается к вычету в налоговых целях. Прибыль или убыток, которые возникнут при выбытии актива, не будут подлежать ни обложению налогом, ни вычету для налоговых целей.

*По мере возмещения балансовой стоимости актива организация будет получать налогооблагаемый доход, который составит 1 000, и уплачивать налог, который составит 400. Возникшее отложенное налоговое обязательство в размере 400 организация не признает, поскольку оно возникает в связи с первоначальным признанием актива.*

*В следующем году балансовая стоимость актива составляет 800. В отношении полученного налогооблагаемого дохода в размере 800 организация должна будет уплатить налог в размере 320. Организация не признает возникшее отложенное налоговое обязательство в размере 320, поскольку оно возникает в связи с первоначальным признанием актива.*

- 23 В соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление» эмитент составного финансового инструмента (например, конвертируемой облигации) классифицирует долговой компонент этого инструмента как обязательство, а долевой компонент – как часть собственного капитала. В некоторых юрисдикциях налоговая стоимость долгового компонента при первоначальном признании приравнивается к суммарной первоначальной балансовой стоимости долгового и долевого компонентов. При первоначальном признании долевого компонента отдельно от долгового компонента возникает налогооблагаемая временная разница. Следовательно, исключение, предусмотренное пунктом 15(b), не применяется. Таким образом, организация должна признать возникающее отложенное налоговое обязательство. В соответствии с пунктом 61А отложенный налог относится непосредственно на уменьшение балансовой стоимости долевого компонента. В соответствии с пунктом 58 последующие изменения величины отложенного налогового обязательства признаются в составе прибыли или убытка как расход (доход) по отложенному налогу.

### Вычитаемые временные разницы

- 24 Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении всех вычитаемых временных разниц в той мере, в которой является вероятным наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть вычитаемую временную разницу, кроме случаев, когда этот отложенный налоговый актив возникает в результате первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая:

- (a) не является объединением бизнесов; и
- (b) на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Однако в отношении вычитаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации, а также с долями участия в совместном предпринимательстве, отложенный налоговый актив признается в соответствии с пунктом 44.

- 25 Само признание обязательства предполагает, что его балансовая стоимость будет погашена в будущих периодах через отток из организации ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды. Когда происходит отток ресурсов из организации, возможно, что их стоимость, частично или полностью, будет приниматься к вычету при определении налогооблагаемой прибыли более позднего периода, чем тот, в котором было признано это обязательство. В таких случаях возникает временная разница между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой стоимостью.



Следовательно, возникает отложенный налоговый актив в отношении налогов на прибыль, которые будут возмещены в будущих периодах, в которых соответствующую часть обязательства можно будет вычесть при определении налогооблагаемой прибыли. Аналогично, если балансовая стоимость актива меньше его налоговой стоимости, разница приводит к возникновению отложенного налогового актива в отношении налогов на прибыль, которые будут подлежать возмещению в будущих периодах.

### Пример

Организация признает обязательство в размере 100 в отношении начисленных затрат по предоставленной гарантии на продукцию. Затраты по выполнению гарантийных обязательств не подлежат вычету в налоговых целях до тех пор, пока организация не произведет соответствующие выплаты. Ставка налога составляет 25%.

*Налоговая стоимость данного обязательства равна нулю (балансовая стоимость в размере 100 минус сумма, которая будет подлежать вычету в налоговых целях в отношении этого обязательства в будущих периодах). При погашении обязательства по его балансовой стоимости организация уменьшит свою будущую налогооблагаемую прибыль на 100 и, следовательно, уменьшит свои будущие налоговые платежи на 25 (100 по ставке 25%). Разница между балансовой стоимостью, равной 100, и налоговой стоимостью, равной нулю, представляет собой вычитаемую временную разницу в размере 100. Следовательно, организация признает отложенный налоговый актив в размере 25 (100 по ставке 25%) при условии, что является вероятным получение организацией в будущих периодах налогооблагаемой прибыли, достаточной для того, чтобы воспользоваться возможностью уменьшения налоговых платежей.*

26 Ниже представлены примеры вычитаемых временных разниц, приводящих к возникновению отложенных налоговых активов:

- (a) Затраты по пенсионным программам могут вычитаться при определении бухгалтерской прибыли по мере оказания услуг работником, однако подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли только тогда, когда организация либо перечисляет взносы в пенсионный фонд, либо выплачивает пенсии работникам. Между балансовой стоимостью данного обязательства и его налоговой стоимостью существует временная разница. Налоговая стоимость подобного обязательства обычно равна нулю. Такая вычитаемая временная разница приводит к возникновению отложенного налогового актива, поскольку организация получит экономические выгоды в форме вычета из налогооблагаемой прибыли в момент перечисления взносов или выплаты пенсий.
- (b) Затраты на исследования признаются в качестве расходов при определении бухгалтерской прибыли в периоде их возникновения, однако возможно, что они будут приняты к вычету при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) только в более позднем периоде. Разница между налоговой стоимостью этих затрат на исследования, представляющей собой сумму, которую налоговые органы позволят вычесть в будущих периодах, и их балансовой стоимостью, равной нулю, является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива.
- (c) За некоторыми исключениями идентифицируемые активы и обязательства, приобретаемые и принимаемые при объединении бизнесов, организация признает по их справедливой стоимости на дату приобретения. Если то или иное принимаемое обязательство признается на дату приобретения, но соответствующие затраты будут приняты к вычету при определении налогооблагаемой прибыли только в более позднем периоде, возникает вычитаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового актива. Отложенный налоговый актив также возникает, когда справедливая стоимость идентифицируемого приобретаемого актива является меньше его налоговой стоимости. И в том, и в другом случае возникающий отложенный налоговый актив влияет на величину гудвила (см. пункт 66).
- (d) Некоторые активы могут учитываться по справедливой стоимости или переоцениваться без аналогичной корректировки их стоимости в налоговых целях (см. пункт 20). Вычитаемая временная разница возникает, если налоговая стоимость такого актива превышает его балансовую стоимость.

27 Восстановление вычитаемых временных разниц приводит к вычетам при определении налогооблагаемой прибыли будущих периодов. Однако экономические выгоды в форме уменьшения

налоговых платежей будут доступны организации только в случае получения достаточной налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть суммы этих вычетов. Следовательно, организация признает отложенные налоговые активы, только если является вероятным наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычитаемые временные разницы.

28 Считается, что наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычитаемую временную разницу, является вероятным, когда в достаточном объеме имеются налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к одному и тому же налоговому органу и к одной и той же организации, операции которой облагаются налогом, которые, как ожидается, будут восстановлены:

- (a) в том же периоде, в котором ожидается восстановление вычитаемой временной разницы; или
- (b) в периодах, на которые может быть перенесен из предыдущих или последующих периодов налоговый убыток, в отношении которого был признан отложенный налоговый актив.

При подобных обстоятельствах отложенный налоговый актив признается в том периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы.

29 При отсутствии достаточного объема налогооблагаемых временных разниц, относящихся к одному и тому же налоговому органу и к одной и той же организации, операции которой облагаются налогом, отложенный налоговый актив признается в той мере, в которой:

- (a) вероятно получение организацией достаточной налогооблагаемой прибыли, относящейся к тому же самому налоговому органу и той же самой организации, операции которой облагаются налогом, в том же периоде, в котором будет проведено восстановление вычитаемой временной разницы (или в периодах, на которые может быть перенесен из предыдущих или последующих периодов налоговый убыток, в отношении которого был признан отложенный налоговый актив). При оценке перспектив получения достаточной налогооблагаемой прибыли в будущих периодах организация не принимает во внимание налогооблагаемые суммы, возникающие из вычитаемых временных разниц, возникновение которых ожидается в будущих периодах, поскольку сам этот отложенный налоговый актив, возникающий из указанных вычитаемых временных разниц, будет требовать для своего использования наличия будущей налогооблагаемой прибыли; или
- (b) организация располагает возможностями налогового планирования, которые обеспечат наличие налогооблагаемой прибыли в соответствующих периодах.

30 Возможности налогового планирования представляют собой действия, которые могут быть предприняты организацией для создания или увеличения налогооблагаемой прибыли в определенном периоде до истечения срока, в течение которого разрешается использовать перенесенный на будущее налоговый убыток или налоговую льготу. Например, в некоторых юрисдикциях создание или увеличение налогооблагаемой прибыли возможно вследствие:

- (a) выбора одного из двух вариантов налогообложения процентных доходов: либо по методу начисления, т. е. в сумме начисленных процентов, либо по кассовому методу, т. е. в сумме полученных процентов;
- (b) отсрочки получения тех или иных вычетов из налогооблагаемой прибыли;
- (c) продажи и, возможно, обратной аренды активов, стоимость которых повысилась, но их налоговая стоимость не была скорректирована с целью отражения такого повышения; и
- (d) продажи актива, генерирующего необлагаемый налогом доход (например, в некоторых юрисдикциях к таковым относятся государственные облигации), с целью приобретения другой инвестиции, генерирующей налогооблагаемый доход.

Если применение механизмов налогового планирования приводит к переносу налогооблагаемой прибыли с более позднего на более ранний период, возможность использования налогового убытка или налоговой льготы по-прежнему зависит от наличия будущей налогооблагаемой прибыли, источником которой не является будущее возникновение временных разниц.

31 Если в недавнем прошлом организация имела убытки, организация должна руководствоваться пунктами 35 и 36.

32 [Удален]

## Гудвил

- 32А Если балансовая стоимость гудвила, возникшего при объединении бизнесов, меньше его налоговой стоимости, данная разница приводит к возникновению отложенного налогового актива. Отложенный налоговый актив, возникающий в результате первоначального признания гудвила, должен признаваться в рамках учета объединения бизнесов в той мере, в которой является вероятным наличие в будущем налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть данную вычитаемую временную разницу.

## Первоначальное признание актива или обязательства

- 33 Одним из случаев возникновения отложенного налогового актива при первоначальном признании актива является ситуация, когда не облагаемая налогом государственная субсидия, относящаяся к активу, вычитается при расчете балансовой стоимости этого актива, но в налоговых целях не вычитается из амортизируемой величины данного актива (то есть из его налоговой стоимости). Балансовая стоимость указанного актива меньше его налоговой стоимости, что приводит к возникновению вычитаемой временной разницы. Государственные субсидии могут также представляться в отчетности как отложенный доход, и в этом случае разница между отложенным доходом и его налоговой стоимостью, равной нулю, является вычитаемой временной разницей. Какой бы способ представления не выбрала организация, она не признает возникающий отложенный налоговый актив по причинам, указанным в пункте 22.

## Неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые льготы

- 34 **Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот в той мере, в которой является вероятным наличие будущей налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть эти неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые льготы.**
- 35 Критерии признания отложенных налоговых активов, возникающих вследствие переноса на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и налоговых льгот, аналогичны критериям признания отложенных налоговых активов, возникающих вследствие вычитаемых временных разниц. Тем не менее наличие неиспользованных налоговых убытков является веским подтверждением того, что будущей налогооблагаемой прибыли может и не быть. Следовательно, если в недавнем прошлом организация имела убытки, она признает отложенный налоговый актив в отношении неиспользованных налоговых убытков или налоговых льгот только в той мере, в которой у организации имеются в достаточном объеме налогооблагаемые временные разницы или существует иное убедительное свидетельство того, что в будущем возникнет достаточная налогооблагаемая прибыль, против которой организация сможет зачесть неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые льготы. При таких обстоятельствах пункт 82 требует раскрытия информации о сумме данного отложенного налогового актива и характере свидетельства, на основании которого он был признан.
- 36 При оценке вероятности наличия налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые льготы, организация принимает во внимание следующие критерии:
- (a) имеются ли у этой организации в достаточном объеме налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к тому же самому налоговому органу и к той же самой организации, операции которой облагаются налогом, которые приведут к возникновению налогооблагаемых сумм, против которых можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые льготы до истечения срока их действия;
  - (b) является ли вероятным возникновение у этой организации налогооблагаемой прибыли до того, как истечет срок действия неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых льгот;
  - (c) являются ли неиспользованные налоговые убытки следствием идентифицируемых причин, повторное возникновение которых маловероятно; и
  - (d) имеются ли у организации возможности налогового планирования (см. пункт 30), которые приведут к образованию налогооблагаемой прибыли в том периоде, в котором можно

будет зачесть неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые льготы.

В той мере, в которой наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые льготы, не является вероятным, отложенный налоговый актив не признается.

## **Повторная оценка непризнанных отложенных налоговых активов**

- 37 На конец каждого отчетного периода организация повторно оценивает непризнанные отложенные налоговые активы. Организация признает тот или иной ранее не признанный отложенный налоговый актив в той мере, в которой становится вероятным, что будущая налогооблагаемая прибыль позволит возместить этот отложенный налоговый актив. Например, улучшение условий торговли может повысить вероятность того, что организация в будущем сможет получить достаточную налогооблагаемую прибыль, чтобы отложенный налоговый актив стал удовлетворять критериям признания, изложенным в пункте 24 или 34. Еще одним примером является ситуация, когда организация повторно оценивает отложенные налоговые активы на дату объединения бизнесов или на более позднюю дату (см. пункты 67 и 68).

## **Инвестиции в дочерние организации, филиалы, ассоциированные организации и доли участия в совместном предпринимательстве**

- 38 Временные разницы возникают, когда балансовая стоимость инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации или доли участия в совместном предпринимательстве (а именно доли материнской организации или инвестора в чистых активах дочерней организации, филиала, ассоциированной организации или объекта инвестиций, включая балансовую стоимость гудвила) становится отличной от налоговой стоимости (зачастую равной первоначальной стоимости) данной инвестиции или доли участия. Такие разницы могут возникать в целом ряде различных обстоятельств, например:
- (a) в случае существования нераспределенной прибыли дочерних организаций, филиалов, ассоциированных организаций или совместного предпринимательства;
  - (b) в случае изменения валютных курсов, когда материнская организация и ее дочерняя организация находятся в разных странах; и
  - (c) в случае уменьшения балансовой стоимости инвестиции в ассоциированную организацию до ее возмещаемой величины.

В консолидированной финансовой отчетности временная разница в отношении инвестиции может отличаться от временной разницы в отношении этой инвестиции в отдельной финансовой отчетности материнской организации, если в своей отдельной финансовой отчетности материнская организация учитывает указанную инвестицию по первоначальной стоимости или по переоцененной стоимости.

- 39 **Организация должна признать отложенное налоговое обязательство в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы, ассоциированные организации и с долями участия в совместном предпринимательстве, за исключением ситуаций, когда выполняются оба следующих условия:**
- (a) **эта организация, являющаяся материнской организацией, инвестором, участником совместного предприятия или участником совместной операции, способна контролировать сроки восстановления соответствующей временной разницы; и**
  - (b) **является вероятным, что в обозримом будущем эта временная разница не будет восстановлена.**

- 40 Поскольку материнская организация контролирует политику дочерней организации в отношении дивидендов, она в состоянии контролировать сроки восстановления временных разниц, связанных с данной инвестицией (включая временные разницы, возникающие не только в отношении нераспределенной прибыли, но также и в отношении курсовых разниц от пересчета валюты). Кроме того, во многих случаях будет практически неосуществимым определение суммы налогов на прибыль, которые подлежали бы уплате в момент восстановления этой временной разницы.

- Следовательно, если материнская организация определила, что указанная прибыль не будет распределена в обозримом будущем, она не признает отложенное налоговое обязательство. Тот же подход применяется и к инвестициям в филиалы.
- 41 Немонетарные активы и обязательства организации оцениваются в ее функциональной валюте (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»). Если налогооблагаемая прибыль или налоговый убыток организации (и, следовательно, налоговая стоимость ее немонетарных активов и обязательств) определяется в иной валюте, изменения соответствующего обменного курса приводят к возникновению временных разниц, в отношении которых признается отложенное налоговое обязательство или (с учетом пункта 24) актив. Сумма возникшего отложенного налога признается в составе прибыли или убытка по дебету или по кредиту (см. пункт 58).
- 42 Инвестор, имеющий долю в ассоциированной организации, не контролирует указанную организацию и обычно не имеет возможности определять ее политику в отношении дивидендов. Следовательно, при отсутствии соглашения, устанавливающего запрет на распределение прибыли ассоциированной организации в обозримом будущем, инвестор признает отложенное налоговое обязательство в отношении налогооблагаемых временных разниц, связанных с его инвестицией в ассоциированную организацию. В некоторых случаях возможно, что инвестор не в состоянии определить сумму налога, которая подлежала бы уплате при возмещении первоначальной стоимости его инвестиции в ассоциированную организацию, но может определить, что сумма налога будет не меньше некоторой минимальной величины. В таких случаях отложенное налоговое обязательство оценивается в этой величине.
- 43 Соглашение между участниками совместного предпринимательства обычно регулирует вопросы распределения прибыли и определяет, требуется ли для решения таких вопросов согласие всех сторон или какой-либо группы сторон. Если участник совместного предприятия или участник совместных операций может контролировать сроки распределения своей доли в прибыли объекта совместного предпринимательства и при этом вероятно, что в обозримом будущем его доля прибыли распределяться не будет, отложенное налоговое обязательство не признается.
- 44 **Организация должна признать отложенный налоговый актив в отношении всех вычитаемых временных разниц, возникающих вследствие инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации, а также долей участия в совместном предпринимательстве в той мере и только в той мере, в которой является вероятным то, что:**
- (a) **временная разница будет в обозримом будущем восстановлена; и**
  - (b) **возникнет налогооблагаемая прибыль, против которой можно будет зачесть соответствующую временную разницу.**
- 45 При принятии решения о признании отложенного налогового актива в отношении вычитаемых временных разниц, связанных с ее инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации, а также ее долями участия в совместном предпринимательстве, организация принимает во внимание указания, изложенные в пунктах 28–31.

## Оценка

---

- 46 **Обязательства (активы) по текущему налогу за текущий и предыдущие периоды оцениваются в сумме, которую ожидается уплатить налоговым органам (истребовать к возмещению налоговыми органами), рассчитанной с использованием ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу принятых по состоянию на конец отчетного периода.**
- 47 **Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться по тем ставкам налога, которые, как ожидается, будут применяться в периоде реализации актива или погашения обязательства, исходя из ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу принятых по состоянию на конец отчетного периода.**
- 48 Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства обычно оцениваются с использованием действующих ставок налога (и действующего налогового законодательства). Однако в некоторых юрисдикциях объявление ставок налога (и требований налогового законодательства) государственными органами имеет по существу значение принятия закона, хотя официальное принятие может последовать лишь через несколько месяцев после такого объявления. При таких обстоятельствах налоговые активы и обязательства оцениваются с использованием объявленной ставки налога (и требований налогового законодательства).
- 49 Если к разным уровням налогооблагаемой прибыли применяются разные ставки налога, отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются с использованием средних ставок, которые, как

ождается, будут применяться к налогооблагаемой прибыли (налоговому убытку) тех периодов, в которых ожидается восстановление временных разниц.

50 [Удален]

**51 Оценка отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, с помощью которого организация предполагает – по состоянию на конец отчетного периода – получить возмещение или погасить балансовую стоимость этих активов и обязательств.**

51А В некоторых юрисдикциях способ, предусматриваемый организацией для того, чтобы получить возмещение балансовой стоимости актива (погасить балансовую стоимость обязательства), может влиять на один из или оба следующих показателя:

- (a) применимую ставку налога, когда организация получает возмещение (осуществляет погашение) балансовой стоимости актива (обязательства); и
- (b) налоговую стоимость этого актива (обязательства).

В подобных случаях организация оценивает отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы с использованием ставки налога и налоговой стоимости, которые согласуются с предполагаемым способом возмещения или погашения.

#### Пример А

Объект основных средств имеет балансовую стоимость в размере 100 и налоговую стоимость в размере 60. В случае продажи актива применялась бы ставка налога 20%, а к другим доходам применялась бы ставка налога 30%.

*Организация признает отложенное налоговое обязательство в размере 8 (40 по ставке 20%), если организация предполагает продать актив без его дальнейшего использования, или отложенное налоговое обязательство в размере 12 (40 по ставке 30%), если организация рассчитывает сохранить актив и получить возмещение его балансовой стоимости через использование.*

#### Пример В

Объект основных средств первоначальной стоимостью 100 и балансовой стоимостью 80 переоценивается до суммы 150. Аналогичной корректировки в налоговых целях не выполняется. Накопленная амортизация в налоговых целях составляет 30, а ставка налога равна 30%. Если объект продается по цене выше первоначальной стоимости, накопленная налоговая амортизация в размере 30 будет включаться в состав налогооблагаемого дохода, однако поступления от продажи этого объекта, превышающие его первоначальную стоимость, не будут облагаться налогом.

*Налоговая стоимость данного объекта составляет 70, и имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 80. Если организация предполагает получить возмещение балансовой стоимости путем использования этого объекта, она должна обеспечить налогооблагаемую прибыль в размере 150, но при этом она сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 70. В этом случае отложенное налоговое обязательство составляет 24 (80 по ставке 30%). Если организация предполагает получить возмещение балансовой стоимости путем немедленной продажи этого объекта за 150, отложенное налоговое обязательство рассчитывается следующим образом:*

|                                                      | Налогооблагаемая<br>временная<br>разница | Ставка<br>налога | Отложенное<br>налоговое<br>обязательство |
|------------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------|------------------------------------------|
| Накопленная налоговая<br>амортизация                 | 30                                       | 30%              | 9                                        |
| Поступления, превышающие<br>первоначальную стоимость | 50                                       | Ноль             | —                                        |
| Всего                                                | 80                                       |                  | 9                                        |

*(Примечание: в соответствии с пунктом 61А дополнительный отложенный налог, возникающий вследствие переоценки объекта, признается в составе прочего совокупного дохода)*

### Пример С

Исходные условия те же, что и в примере В, с той разницей, что, если объект продается по цене, превышающей его первоначальную стоимость, накопленная налоговая амортизация будет включаться в налогооблагаемую прибыль (облагаемую налогом по ставке 30%), а поступления от продажи будут облагаться налогом по ставке 40% после вычета скорректированной с учетом инфляции первоначальной стоимости в размере 110.

*Если организация предполагает получить возмещение балансовой стоимости объекта путем его использования, она должна обеспечить налогооблагаемую прибыль в размере 150, но при этом она сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 70. В этом случае налоговая стоимость объекта составляет 70, имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 80 и отложенное налоговое обязательство составляет 24 (80 по ставке 30%), как в примере В.*

*Если организация предполагает получить возмещение балансовой стоимости объекта путем его немедленной продажи за 150, то для налоговых целей она сможет вычесть индексированную первоначальную стоимость в размере 110. Нетто-поступления в размере 40 будут облагаться налогом по ставке 40%. Кроме того, накопленная налоговая амортизация в размере 30 будет включена в состав налогооблагаемого дохода и облагаться налогом по ставке 30%. В этом случае налоговая стоимость составляет 80 (110 минус 30), имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 70 и отложенное налоговое обязательство составляет 25 (40 по ставке 40% плюс 30 по ставке 30%). Если налоговая стоимость в этом примере не является очевидной, целесообразно обратиться к основополагающему принципу, изложенному в пункте 10.*

*(Примечание: в соответствии с пунктом 61А дополнительный отложенный налог, возникающий вследствие переоценки объекта, признается в составе прочего совокупного дохода.)*

- 51В Если отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникают по неамортизируемому активу, оцениваемому согласно модели учета по переоцененной стоимости, предусмотренной МСФО (IAS) 16, то оценка этого отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива должна отражать налоговые последствия, как если бы балансовая стоимость этого неамортизируемого актива была возмещена посредством его продажи, вне зависимости от базы оценки балансовой стоимости данного актива. Следовательно, если в налоговом законодательстве определяется, что ставка налога, применяемая к налогооблагаемой сумме, полученной от продажи актива, отличается от ставки налога, применимой к налогооблагаемой сумме, полученной от использования актива, то для оценки отложенного налогового обязательства или актива, связанного с неамортизируемым активом, применяется первая из указанных ставок.
- 51С Если отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникают в отношении инвестиционной недвижимости, которая оценивается с использованием модели учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то действует опровержимое допущение о том, что балансовая стоимость данной инвестиционной недвижимости будет возмещена через продажу. Следовательно, если это допущение не опровергнуто, оценка указанного отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива должна отражать налоговые последствия, которые будут иметь место в случае возмещения балансовой стоимости инвестиционной недвижимости исключительно через продажу. Данное допущение считается опровергнутым, если соответствующий объект инвестиционной недвижимости является амортизируемым и удерживается в рамках бизнес-модели, цель которой – получение практически всех экономических выгод, заключенных в данном объекте инвестиционной недвижимости, через его использование на протяжении определенного времени, а не через его продажу. Если данное допущение опровергается, то необходимо следовать требованиям пунктов 51 и 51А.

### Пример, иллюстрирующий пункт 51С

Инвестиционная недвижимость имеет первоначальную стоимость 100 и справедливую стоимость 150. Она оценивается с использованием модели учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40. Данная инвестиционная недвижимость включает в себя участок земли, имеющий

первоначальную стоимость 40 и справедливую стоимость 60, а также здание, имеющее первоначальную стоимость 60 и справедливую стоимость 90. Указанный участок земли имеет неограниченный срок полезного использования.

Накопленная амортизация здания в налоговых целях составляет 30. Нереализованные изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости не оказывают влияния на налогооблагаемую прибыль. Если данная инвестиционная недвижимость будет продана по цене, превышающей ее первоначальную стоимость, то восстановленная сумма накопленной налоговой амортизации в размере 30 будет включена в состав налогооблагаемой прибыли и обложена налогом по обычной ставке налога 30%. В отношении той части поступлений от продажи актива, в которой они превышают первоначальную стоимость этого актива, налоговое законодательство определяет следующие ставки налога: 25% для активов, которыми организация владеет менее двух лет, и 20% для активов, которыми организация владеет два года и более.

*Поскольку данная инвестиционная недвижимость оценивается с использованием модели учета по справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то действует опровержимое допущение о том, что организация получит возмещение балансовой стоимости этой инвестиционной недвижимости исключительно через продажу. Если данное допущение не опровергается, то отложенный налог должен отражать налоговые последствия, возникающие в случае возмещения балансовой стоимости исключительно через продажу, даже если организация ожидает получить арендный доход от этой недвижимости до ее продажи.*

*Налоговая стоимость рассматриваемого участка земли, в случае его продажи, составит 40, поэтому имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 20 (60 – 40). Налоговая стоимость здания, в случае его продажи, составит 30 (60 – 30), поэтому имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 60 (90 – 30). В результате общая налогооблагаемая временная разница, относящаяся к инвестиционной недвижимости, составляет 80 (20 + 60).*

*В соответствии с пунктом 47 ставка налога – это ставка, которая, как ожидается, будет действовать в том периоде, в котором данная инвестиционная недвижимость будет реализована. Таким образом, если организация ожидает продать данную недвижимость после владения ею более двух лет, то соответствующее отложенное налоговое обязательство рассчитывается следующим образом:*

|                                                   | Налогооблагаемая<br>временная<br>разница | Ставка<br>налога | Отложенное<br>налоговое<br>обязательство |
|---------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------|------------------------------------------|
| Накопленная налоговая амортизация                 | 30                                       | 30%              | 9                                        |
| Поступления, превышающие первоначальную стоимость | 50                                       | 20%              | 10                                       |
| Всего                                             | <u>80</u>                                |                  | <u>19</u>                                |

*Если организация ожидает, что на момент продажи инвестиционной недвижимости срок владения ею составит менее двух лет, то в вышеуказанном расчете должна применяться ставка налога 25%, а не 20% к поступлениям, превышающим первоначальную стоимость.*

*Если же организация использует здание в рамках бизнес-модели, цель которой получить практически все экономические выгоды, заключенные в данном здании, через его использование на протяжении определенного времени, а не через его продажу, то в отношении этого здания вышеуказанное допущение будет считаться опровергнутым. Что касается участка земли, то поскольку земля не амортизируется, допущение о возмещении его балансовой стоимости через продажу не будет опровергнуто. Следовательно, отложенное налоговое обязательство будет отражать налоговые последствия, которые относятся к возмещению балансовой стоимости здания через его использование, а к возмещению балансовой стоимости участка земли – через его продажу.*

*Налоговая стоимость здания, в случае его использования, составляет 30 (60 – 30), и имеет место налогооблагаемая временная разница в размере 60 (90 – 30), приводящая к появлению отложенного налогового обязательства в размере 18 (60 по ставке 30%).*

*Налоговая стоимость земли, в случае ее продажи, составляет 40 и имеет место налогооблагаемая временная разница 20 (60 – 40), приводящая к появлению отложенного налогового обязательства в*



*размере 4 (20 по ставке 20%).*

*Таким образом, если в отношении здания допущение о возмещении через продажу будет опровергнуто, то отложенное налоговое обязательство, относящееся к инвестиционной недвижимости, составит 22 (18 + 4).*

- 51D Опровержимое допущение, указанное в пункте 51С, также применяется, когда отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникают в результате оценки инвестиционной недвижимости при объединении бизнесов, если организация будет использовать модель учета по справедливой стоимости для последующей оценки этой инвестиционной недвижимости.
- 51E Пункты 51В–51D не изменяют требований в отношении применения принципов, изложенных в пунктах 24–33 (вычитаемые временные разницы) и пунктах 34–36 (неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые льготы) настоящего стандарта, при признании и оценке отложенных налоговых активов.
- 52 [перенесен и перенумерован в 51А]
- 52А В некоторых юрисдикциях налоги на прибыль уплачиваются по более высокой или более низкой ставке, если часть или вся сумма чистой или нераспределенной прибыли выплачивается в качестве дивидендов акционерам организации. В других юрисдикциях налоги на прибыль могут либо возвращаться из бюджета, либо уплачиваться в бюджет, если часть или вся сумма чистой или нераспределенной прибыли выплачивается в качестве дивидендов акционерам организации. В таких случаях текущие и отложенные налоговые активы и обязательства оцениваются по ставке налога, применимой к нераспределенной прибыли.
- 52В При наличии обстоятельств, описанных в пункте 52А, налоговые последствия в отношении дивидендов признаются в момент признания обязательства по выплате дивидендов. Налоговые последствия в отношении дивидендов в большей степени связаны с прошлыми операциями или событиями, нежели с распределениями между собственниками. Следовательно, налоговые последствия в отношении дивидендов признаются в составе прибыли или убытка за период согласно требованиям пункта 58, за исключением той их части, которая возникает в связи с обстоятельствами, описанными в пунктах 58(а) и (б).

#### **Пример, иллюстрирующий пункты 52А и 52В**

Представленный ниже пример относится к оценке текущих и отложенных налоговых активов и обязательств организации в юрисдикции, где налоги на прибыль подлежат уплате по более высокой ставке в отношении нераспределенной прибыли (50%) с возвратом определенной суммы уплаченного налога в случае распределения прибыли. Ставка налога на распределенную прибыль составляет 35%. По состоянию на конец отчетного периода, 31 декабря 20X1 года, организация не признает обязательство по выплате дивидендов, предложенных или объявленных после окончания отчетного периода. В результате в 20X1 году дивиденды не признаются. Налогооблагаемая прибыль за 20X1 год составляет 100 000. Нетто-величина налогооблагаемой временной разницы за 20X1 год составляет 40 000.

*Организация признает налоговое обязательство и расход по текущему налогу на прибыль в размере 50 000. В отношении суммы, которая может быть возмещена организации в результате будущей выплаты дивидендов, актив не признается. При этом организация признает отложенное налоговое обязательство и расход по отложенному налогу в размере 20 000 (40 000 по ставке 50%), отражающие налоги на прибыль, которые организация уплатит в момент возмещения или погашения балансовой стоимости своих активов и обязательств, исходя из ставки налога, применимой в отношении нераспределенной прибыли.*

Впоследствии, 15 марта 20X2 года, организация признает в качестве обязательства дивиденды в размере 10 000, относящиеся к операционной прибыли предыдущих периодов.

*15 марта 20X2 года организация признает подлежащую возмещению сумму налога на прибыль в размере 1 500 (15% от суммы дивидендов, признанных в качестве обязательства) как актив по текущему налогу и как уменьшение расхода по текущему налогу на прибыль за 20X2 год.*

- 53 **Отложенные налоговые активы и обязательства не подлежат дисконтированию.**

- 54 Для надежного определения отложенных налоговых активов и обязательств на дисконтированной основе требуется составить подробный график по срокам восстановления каждой временной разницы. Во многих случаях составление такого графика является практически неосуществимым или слишком сложным. Следовательно, нет смысла требовать дисконтирования отложенных налоговых активов и обязательств. Если же разрешить дисконтирование, но не требовать его, это привело бы к несопоставимости отложенных налоговых активов и обязательств разных организаций. Поэтому настоящий стандарт не требует и не разрешает дисконтирование отложенных налоговых активов и обязательств.
- 55 Временные разницы определяются на основе балансовой стоимости актива или обязательства. Этот подход применяется даже в тех случаях, когда сама эта балансовая стоимость определяется на дисконтированной основе, например, в случае обязательств по пенсионной программе (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).
- 56 **Балансовая стоимость отложенного налогового актива подлежит повторной оценке по состоянию на конец каждого отчетного периода. Организация должна уменьшить балансовую стоимость отложенного налогового актива в той мере, в которой перестает быть вероятным получение достаточной налогооблагаемой прибыли, позволяющей реализовать выгоду, связанную с этим отложенным налоговым активом, частично или полностью. Любое такое уменьшение должно быть восстановлено в той мере, в которой станет вероятным получение достаточной налогооблагаемой прибыли.**

## Признание текущего и отложенного налога

- 57 Порядок учета налогового эффекта от операции или другого события в части как текущего, так и отложенного налогов должен соответствовать порядку учета самой этой операции или самого этого события. Применение данного принципа описано в пунктах с 58 по 68С.

## Статьи, признанные в составе прибыли или убытка

- 58 Текущий и отложенный налоги должны признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в состав прибыли или убытка за период, за исключением ситуаций, когда налог возникает в результате:
- (а) операции или события, которые признаются – в том же самом или другом периоде – не в составе прибыли или убытка, т. е. либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в составе собственного капитала (см. пункты 61А–65); или
  - (б) объединения бизнесов (за исключением приобретения инвестиционной организацией, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», дочерней организации, которую требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток) (см. пункты 66–68).
- 59 Большинство отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов возникают, когда доход или расход включается в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) в другом периоде. Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка. Примерами являются ситуации, когда:
- (а) доход в форме процентов, роялти или дивидендов организация получает в конце периода и включает в бухгалтерскую прибыль в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» либо МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (в зависимости от ситуации), но при этом в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) этот доход включается на основе кассового метода; и
  - (б) затраты на создание нематериальных активов были капитализированы в соответствии с МСФО (IAS) 38 и амортизируются через прибыль или убыток, но при этом они были приняты к вычету в налоговых целях в момент возникновения.
- 60 Балансовая стоимость отложенных налоговых активов и обязательств может меняться даже при отсутствии изменений в сумме соответствующих временных разниц. Например, это может произойти в результате:
- (а) изменения в ставках налога или налоговом законодательстве;
  - (б) пересмотренной оценки возмещаемости отложенных налоговых активов; или
  - (с) изменения предполагаемого способа возмещения актива.

Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка, за исключением ситуаций, когда он относится к статьям, ранее признанным не в составе прибыли или убытка (см. пункт 63).

## Статьи, признанные не в составе прибыли или убытка

- 61 [Удален]
- 61А Текущий налог и отложенный налог должны признаваться не в составе прибыли или убытка, если этот налог относится к статьям, которые признаются в том же самом или другом периоде не в составе прибыли или убытка. Таким образом, текущий налог и отложенный налог, относящиеся к статьям, которые в том же самом или другом периоде признаются:
- (а) в составе прочего совокупного дохода, должны признаваться в составе прочего совокупного дохода (см. пункт 62).
  - (б) непосредственно в составе собственного капитала, должны признаваться непосредственно в составе собственного капитала (см. пункт 62А).
- 62 Международные стандарты финансовой отчетности требуют или разрешают признавать определенные объекты в составе прочего совокупного дохода. Примерами таких объектов являются:
- (а) изменение балансовой стоимости, возникающее в результате переоценки основных средств (см. МСФО (IAS) 16); и
  - (б) [удален]
  - (с) курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 21).
  - (д) [удален]
- 62А Международные стандарты финансовой отчетности требуют или разрешают отражать определенные объекты непосредственно по дебету или кредиту счетов собственного капитала. Примерами таких объектов являются:
- (а) корректировка остатка нераспределенной прибыли на начало периода, возникающая либо в результате изменения учетной политики, которое применяется ретроспективно, либо в результате исправления ошибки (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»); и
  - (б) суммы, возникающие при первоначальном признании долевого компонента какого-либо составного финансового инструмента (см. пункт 23).
- 63 В исключительных обстоятельствах определение суммы текущего и отложенного налогов, относящихся к объектам, признанным не в составе прибыли или убытка (т. е. либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в составе собственного капитала), может быть затруднено. Например, такая ситуация может иметь место, когда:
- (а) действуют дифференцированные ставки налога на прибыль и невозможно определить ставку, по которой был обложен налогом конкретный компонент налогооблагаемой прибыли (налогового убытка);
  - (б) изменение ставки налога или иных налоговых правил влияет на отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство, которые относятся (целиком или частично) к объекту, ранее отраженному не в составе прибыли или убытка; или
  - (с) организация определяет, что следует признать отложенный налоговый актив или прекратить его признание в полном объеме, и этот отложенный налоговый актив относится (целиком или частично) к объекту, ранее отраженному не в составе прибыли или убытка.
- В таких случаях текущий и отложенный налоги, относящиеся к объектам, отраженным не в составе прибыли или убытка, определяются путем обоснованного пропорционального распределения текущего и отложенного налогов организации в соответствующей налоговой юрисдикции или с использованием другого метода, обеспечивающего более адекватное распределение в данных обстоятельствах.
- 64 МСФО (IAS) 16 не уточняет, должна ли организация каждый год переносить со счета переоценки на счет нераспределенной прибыли сумму, равную разнице между амортизацией переоцененного актива и амортизацией, основанной на первоначальной стоимости этого актива. Если организация осуществляет такую реклассификацию, то переносимая сумма рассчитывается за вычетом

относящегося к ней отложенного налога. Аналогичный подход применяется и к суммам, перенос которых осуществляется при выбытии объекта основных средств.

- 65 Если актив переоценивается в налоговых целях и эта переоценка имеет отношение к бухгалтерской переоценке более раннего периода или к переоценке, которую предполагается провести в одном из будущих периодов, то налоговые эффекты как от переоценки актива, так и от корректировки налоговой стоимости признаются в составе прочего совокупного дохода в периодах их осуществления. Однако если переоценка в налоговых целях не связана с бухгалтерской переоценкой более раннего периода или с переоценкой, которую предполагается провести в одном из будущих периодов, то налоговые эффекты от корректировки налоговой стоимости признаются в составе прибыли или убытка.
- 65A Когда организация выплачивает дивиденды своим акционерам, она может быть обязана выплатить часть этих дивидендов налоговым органам от имени акционеров. Во многих юрисдикциях эта сумма называется налогом, удерживаемым у источника доходов. Такая сумма, уплаченная или подлежащая уплате налоговым органам, относится на уменьшение собственного капитала в составе дивидендов.

### **Отложенный налог, возникающий в результате объединения бизнесов**

- 66 Как пояснялось в пунктах 19 и 26(с), временные разницы могут возникать при объединении бизнесов. В соответствии с МСФО (IFRS) 3 организация признает возникающие таким образом отложенные налоговые активы (в той мере, в которой они удовлетворяют критериям признания, изложенным в пункте 24) или отложенные налоговые обязательства в качестве идентифицируемых активов и обязательств на дату приобретения. Следовательно, эти отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства влияют на величину гудвила или прибыли от выгодного приобретения, которую признает организация. Однако в соответствии с пунктом 15(a) организация не признает отложенные налоговые обязательства, возникающие вследствие первоначального признания гудвила.
- 67 В результате объединения бизнесов возможность реализации отложенного налогового актива, имевшегося у приобретателя до приобретения, может измениться. Приобретатель может счесть вероятным возмещение своего собственного отложенного налогового актива, который не был признан до указанного объединения бизнесов. Например, приобретатель может получить возможность реализовать выгоду, связанную с его неиспользованными налоговыми убытками, путем их зачета против будущей налогооблагаемой прибыли объекта приобретения. И наоборот, возможно, что в результате объединения бизнесов более не будет вероятным, что будущая налогооблагаемая прибыль позволит возместить отложенный налоговый актив. В таких случаях приобретатель признает изменение отложенного налогового актива в том же периоде, в котором произошло объединение бизнесов, но не отражает его в рамках учета данного объединения бизнесов. Таким образом, приобретатель не принимает во внимание данное изменение при определении величины гудвила или прибыли от выгодного приобретения, которую он признает при объединении бизнесов.
- 68 Потенциальная выгода, связанная с возможностью переноса на будущие периоды налогового убытка объекта приобретения или другими его отложенными налоговыми активами, может не отвечать критериям отдельного признания в момент первоначального отражения в учете объединения бизнесов, но может быть реализована впоследствии. Приобретаемые выгоды по отложенному налогу, которые организация может реализовать после соответствующего объединения бизнесов, должны быть отражены в учете следующим образом:
- (a) приобретенные выгоды по отложенному налогу, признанные в течение периода оценки в результате получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения, должны быть отнесены на уменьшение балансовой стоимости гудвила, связанного с данным приобретением. Если балансовая стоимость такого гудвила равна нулю, то оставшаяся часть выгод по отложенному налогу должна быть признана в составе прибыли или убытка;
  - (b) все прочие приобретенные выгоды по отложенному налогу, реализованные впоследствии, должны быть признаны в составе прибыли или убытка (или, если того требует настоящий стандарт, не в составе прибыли или убытка).

## Текущий и отложенный налоги, возникающие в результате операций по выплатам на основе акций

- 68A В некоторых налоговых юрисдикциях организация получает право на налоговый вычет (то есть сумму, принимаемую к вычету при определении налогооблагаемой прибыли), который относится к вознаграждению, выплачиваемому в форме акций, опционов на акции или других долевого инструментов организации. Сумма этого налогового вычета может отличаться от величины накопленных расходов по соответствующему вознаграждению и возникать в более позднем отчетном периоде. Например, в некоторых юрисдикциях организация может в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций» признать расход в отношении полученных услуг, оказанных работниками в качестве возмещения за предоставленные им опционы на акции, а право на налоговый вычет получить лишь в момент исполнения этих опционов на акции, при этом оценка налогового вычета будет производиться на основе цены акции организации на дату исполнения указанных опционов.
- 68B Аналогично затратам на исследования, которые рассматривались в пунктах 9 и 26(b) настоящего стандарта, разница между налоговой стоимостью услуг работников, полученных организацией к данному моменту (представляющей собой сумму, которую налоговые органы разрешат принять к вычету в будущих периодах), и их балансовой стоимостью, равной нулю, является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива. Если сумма, которую налоговые органы разрешат принять к вычету в будущих периодах, неизвестна по состоянию на конец отчетного периода, она должна быть оценена на основе информации, имеющейся на конец отчетного периода. Например, если сумма, которую налоговые органы разрешат принять к вычету в будущих периодах, зависит от цены акции организации на ту или иную будущую дату, оценка соответствующей вычитаемой временной разницы должна производиться на основе цены акции организации на конец отчетного периода.
- 68C Как указано в пункте 68A, сумма налогового вычета (или расчетная оценка будущего налогового вычета, оцененного в соответствии с пунктом 68B) может отличаться от величины связанных с ним накопленных расходов по вознаграждению. Пункт 58 настоящего стандарта требует, чтобы текущий и отложенный налоги признавались в качестве дохода или расхода и включались в состав прибыли или убытка за период, за исключением ситуации, когда этот налог возникает в результате (а) операции или события, которые признаются, в том же самом или другом периоде, не в составе прибыли или убытка, или (б) объединения бизнесов (за исключением приобретения инвестиционной организацией дочерней организации, которую требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток). Если сумма данного налогового вычета (или расчетная оценка будущего налогового вычета) превышает величину накопленных расходов по соответствующему вознаграждению, это свидетельствует о том, что налоговый вычет относится не только к расходам по вознаграждению, но также и к статье капитала. В этой ситуации превышение соответствующего текущего или отложенного налога должно признаваться непосредственно в составе собственного капитала.

## Представление

---

### Налоговые активы и налоговые обязательства

69–70 [Удалены]

### Взаимозачет

- 71 **Организация должна производить взаимозачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств в том и только в том случае, если организация:**
- (а) имеет юридически защищенное право осуществить зачет таких признанных сумм; и
  - (б) намеревается либо осуществить расчеты на нетто-основе, либо реализовать данный актив и погасить данное обязательство одновременно.
- 72 Несмотря на то, что текущие налоговые активы и обязательства признаются и оцениваются по отдельности, в отчете о финансовом положении проводится их взаимозачет при условии соответствия критериям, аналогичным тем, которые установлены в отношении финансовых инструментов в МСФО (IAS) 32. Организация обычно имеет юридически защищенное право проводить зачет текущего налогового актива против текущего налогового обязательства, если они

относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом и этот налоговый орган разрешает организации произвести или получить платеж единой суммой, рассчитанной на нетто-основе.

- 73 В консолидированной финансовой отчетности текущий налоговый актив одной организации, входящей в группу, зачитывается против текущего налогового обязательства другой организации, входящей в эту группу, в том и только в том случае, если указанные организации имеют юридически защищенное право произвести или получить платеж единой суммой, рассчитанной на нетто-основе, и эти организации намереваются урегулировать такой налоговый платеж в нетто-величине или получить возмещение соответствующего актива и погасить соответствующее обязательство одновременно.
- 74 **Организация должна производить взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в том и только в том случае, если:**
- (a) **организация имеет юридически защищенное право на зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и**
  - (b) **отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом:**
    - (i) **с одной и той же организации, операции которой облагаются налогом; либо**
    - (ii) **с разных организаций, операции которых облагаются налогом, которые намереваются либо осуществить расчеты по текущим налоговым обязательствам и активам на нетто-основе, либо реализовать эти активы и погасить эти обязательства одновременно в каждом из будущих периодов, в котором ожидается погашение или возмещение значительных сумм отложенных налоговых обязательств или активов.**
- 75 В целях устранения необходимости составления подробного графика восстановления каждой временной разницы настоящий стандарт требует, чтобы организация проводила зачет отложенного налогового актива против отложенного налогового обязательства одной и той же организации, облагаемой налогом, в том и только в том случае, если они относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом, и организация имеет юридически защищенное право произвести зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств.
- 76 В редких случаях организация может иметь юридически защищенное право произвести зачет и намерение произвести расчеты на нетто-основе в отношении лишь некоторых, но не всех периодов. В таких редких случаях может потребоваться составление подробного графика, чтобы с надежностью определить, приведет ли отложенное налоговое обязательство одной организации, операции которой облагаются налогом, к увеличению налоговых платежей в том же периоде, в котором отложенный налоговый актив другой организации, операции которой облагаются налогом, приведет к уменьшению платежей, совершаемых указанной второй организацией, операции которой облагаются налогом.

## **Расход по налогу на прибыль**

### **Расход (доход) по налогу, относящемуся к прибыли или убытку от обычной деятельности**

- 77 **Расход (доход) по налогу, относящемуся к прибыли или убытку от обычной деятельности, должен представляться как часть прибыли или убытка в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.**

77А [Удален]

### **Курсовые разницы по иностранным отложенным налоговым обязательствам или активам**

- 78 МСФО (IAS) 21 требует, чтобы определенные курсовые разницы признавались в качестве дохода или расхода, но не уточняет, в какой статье отчета о совокупном доходе должны представляться такие разницы. Следовательно, в тех случаях, когда курсовые разницы по иностранным отложенным налоговым обязательствам или активам признаются в отчете о совокупном доходе, такие разницы могут классифицироваться как расход (доход) по отложенному налогу, если такая форма представления считается наиболее полезной для пользователей финансовой отчетности.

## Раскрытие информации

- 79 Основные компоненты расхода (дохода) по налогу должны раскрываться по отдельности.**
- 80 Компоненты расхода (дохода) по налогу могут включать:
- (a) расход (доход) по текущему налогу;
  - (b) любые корректировки, признанные в отчетном периоде в отношении текущего налога предыдущих периодов;
  - (c) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к возникновению и восстановлению временных разниц;
  - (d) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, относящегося к изменениям в ставках налога или введению новых налогов;
  - (e) величину выгоды, связанной с использованием ранее не признанного налогового убытка, налоговой льготы или временной разницы того или иного прошлого периода для уменьшения расхода по текущему налогу на прибыль;
  - (f) величину выгоды, связанной с использованием ранее не признанного налогового убытка, налоговой льготы или временной разницы того или иного прошлого периода для уменьшения расхода по отложенному налогу;
  - (g) расход по отложенному налогу, возникающий в результате списания или восстановления предыдущего списания отложенного налогового актива в соответствии с пунктом 56; и
  - (h) сумму расхода (дохода) по налогу, относящегося к тем изменениям в учетной политике и ошибкам, которые включаются в состав прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 8, поскольку они не могут быть отражены ретроспективно.
- 81 Следующая информация также должна раскрываться отдельно:
- (a) **совокупная величина текущего и отложенного налогов, относящихся к статьям, которые отражаются непосредственно на счетах собственного капитала по дебету или по кредиту (см. пункт 62A);**
  - (ab) **сумма налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода (см. пункт 62 и МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году));**
  - (b) [удален]
  - (c) **объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью в одной из следующих форм (либо в обеих этих формах):**
    - (i) **числовая сверка между расходом (доходом) по налогу и результатом умножения бухгалтерской прибыли на применимую ставку (применимые ставки) налога с дополнительным раскрытием информации о методе расчета применимой ставки (применимых ставок) налога; или**
    - (ii) **числовая сверка между средней эффективной ставкой налога и применимой ставкой налога с дополнительным раскрытием информации о методе расчета применимой ставки налога;**
  - (d) **объяснение изменений в применимой ставке (ставках) налога по сравнению с предыдущим отчетным периодом;**
  - (e) **сумма (и дата истечения срока действия, если применимо) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот, в отношении которых не признается отложенный налоговый актив в отчете о финансовом положении;**
  - (f) **совокупная величина временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации и с долями участия в совместном предпринимательстве, в отношении которых не были признаны отложенные налоговые обязательства (см. пункт 39);**
  - (g) **в отношении каждого вида временных разниц и каждого вида неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых льгот:**
    - (i) **сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в отчете о финансовом положении, по каждому представленному периоду;**

- (ii) сумма дохода или расхода по отложенному налогу, признанная в составе прибыли или убытка, если она не очевидна из изменений в суммах, признанных в отчете о финансовом положении;
  - (h) в отношении каждого вида прекращенной деятельности расход по налогу, касающийся:
    - (i) прибыли или убытка от прекращения деятельности; и
    - (ii) прибыли или убытка от обычной деятельности по прекращенному виду деятельности, вместе с соответствующими суммами за каждый представленный предыдущий период;
  - (i) сумма налоговых последствий в отношении дивидендов акционерам организации, предложенных или объявленных до даты одобрения финансовой отчетности к выпуску, но не признанных в качестве обязательства в финансовой отчетности;
  - (j) если объединение бизнесов, в котором организация является приобретателем, приводит к изменению суммы, которую организация признала в отношении отложенного налогового актива, имеющегося до приобретения (см. пункт 67), то сумма такого изменения; и
  - (k) если связанные с отложенным налогом выгоды, приобретенные в результате объединения бизнесов, не признаются на дату приобретения, но признаются после даты приобретения (см. пункт 68), то описание того события или изменения в обстоятельствах, которое привело к признанию выгод, связанных с отложенным налогом.
- 82 Организация должна раскрыть информацию о величине отложенного налогового актива и характере свидетельства, подтверждающего необходимость его признания, когда:**
- (a) использование отложенного налогового актива зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей величину той прибыли, которая возникает в результате восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц; и
  - (b) организация понесла убыток либо в текущем, либо в предшествующем периоде в той налоговой юрисдикции, к которой относится этот отложенный налоговый актив.
- 82A В обстоятельствах, описанных в пункте 52A, организация должна раскрыть информацию о характере потенциальных последствий для налога на прибыль, которые возникли бы в результате выплаты дивидендов ее акционерам. Кроме того, организация должна раскрыть величину потенциальных налоговых последствий, которые практически определены, и информацию о том, существуют ли какие-либо потенциальные налоговые последствия, которые практически невозможно определить.**
- 83 [Удален]
- 84 Информация, раскрытие которой требуется согласно пункту 81(с), дает возможность пользователям финансовой отчетности понять, является ли взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью необычной, а также понять основные факторы, которые могут повлиять на эту взаимосвязь в будущем. На взаимосвязь между расходом (доходом) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью могут повлиять такие факторы, как выручка, которая освобождается от налогообложения, расходы, которые не принимаются к вычету при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка), эффект налоговых убытков и эффект зарубежных ставок налога.
- 85 При объяснении взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью организация использует применимую ставку налога, обеспечивающую наиболее значимую для пользователей финансовой отчетности информацию. Зачастую наиболее значимой ставкой является ставка налога той страны, где организация юридически зарегистрирована. При этом данная ставка объединяет ставку налога, применяемую в отношении федеральных налогов, и ставки, применяемые в отношении каких-либо местных налогов, которые рассчитываются примерно на одном и том же уровне налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). Однако для организации, осуществляющей свою деятельность в нескольких юрисдикциях, возможно, более целесообразным будет объединить отдельные сверки, подготовленные с использованием ставки каждой отдельной юрисдикции. Приведенный ниже пример показывает, каким образом выбор применимой ставки налога влияет на представление такой числовой сверки.

**Пример, иллюстрирующий пункт 85**



| <b>Пример, иллюстрирующий пункт 85</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                   |                   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|
| <p>В 19X2 году организация имеет бухгалтерскую прибыль в своей собственной юрисдикции (страна А) в размере 1 500 (19X1 год: 2 000) и в стране В – в размере 1 500 (19X1 год: 500). Ставка налога составляет 30% в стране А и 20% в стране В. В стране А расходы, не принимаемые к вычету в налоговых целях, составляют 100 (19X1 год: 200).</p> <p><i>Ниже приведен пример сверки со ставкой налога в соответствующей юрисдикции.</i></p>                                                                                                                                                                                                                               |                   |                   |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 19X1 г.           | 19X2 г.           |
| <b>Бухгалтерская прибыль</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <u>2 500</u>      | <u>3 000</u>      |
| <b>Налог по ставке 30%</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 750               | 900               |
| <b>Налоговый эффект от расходов, не принимаемых к вычету в налоговых целях</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 60                | 30                |
| <b>Эффект, связанный с более низкими ставками налога в стране В</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <u>(50)</u>       | <u>(150)</u>      |
| <b>Расход по налогу</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <u><u>760</u></u> | <u><u>780</u></u> |
| <p><i>Ниже приведен пример сверки, подготовленной путем объединения отдельных сверок для каждой национальной юрисдикции. Согласно этому методу, эффект наличия различий между собственной ставкой налога в юрисдикции отчитывающейся организации и ставкой налога в других юрисдикциях не отражается отдельной статьей в указанной сверке. Организации, возможно, необходимо будет проанализировать и раскрыть влияние значительных изменений в ставках налога или в комбинации сумм прибыли, заработанных в разных юрисдикциях, для того чтобы объяснить изменения в применимой ставке (применимых ставках) налога в соответствии с требованиями пункта 81(d).</i></p> |                   |                   |
| <b>Бухгалтерская прибыль</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | <u>2 500</u>      | <u>3 000</u>      |
| <b>Налог по ставкам, применимым к прибылям в соответствующей стране</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 700               | 750               |
| <b>Налоговый эффект от расходов, не принимаемых к вычету в налоговых целях</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | 60                | 30                |
| <b>Расход по налогу</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <u><u>760</u></u> | <u><u>780</u></u> |

86 Средняя эффективная ставка налога представляет собой результат деления расхода по налогу (дохода по налогу) на бухгалтерскую прибыль.

87 В большинстве случаев практически неосуществимо рассчитать сумму непризнанных отложенных налоговых обязательств, возникающих в отношении инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации и долей участия в совместном предпринимательстве (см. пункт 39). Поэтому настоящий стандарт требует, чтобы организация раскрывала совокупную величину соответствующих временных разниц, но не требует раскрытия информации об отложенных налоговых обязательствах. Тем не менее приветствуется, чтобы организация раскрывала, когда это

- возможно, суммы непризнанных отложенных налоговых обязательств, поскольку для пользователей финансовой отчетности такая информация может оказаться полезной.
- 87А В соответствии с требованиями пункта 82А организация должна раскрыть информацию о характере потенциальных последствий для налога на прибыль, которые возникли бы в результате выплаты дивидендов ее акционерам. Организация раскрывает информацию о важных характеристиках налоговых систем и факторах, которые влияют на величину потенциальных налоговых последствий, связанных с дивидендами.
- 87В Иногда практически невозможно рассчитать общую величину потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов акционерам. Например, такая ситуация может иметь место, когда у организации имеется большое количество зарубежных дочерних организаций. Однако даже в таких обстоятельствах некоторые составляющие указанной общей величины могут быть легко определены. Например, возможно, что в консолидированной группе материнская организация и часть ее дочерних организаций уплатили налоги на прибыль по более высокой ставке, применяемой к нераспределенной прибыли, и им известна сумма, которая им в будущем будет возмещена в случае выплаты дивидендов акционерам из консолидированной нераспределенной прибыли. В этом случае раскрывается информация об этой возмещаемой сумме. Если применимо, организация также раскрывает информацию о наличии дополнительных потенциальных последствий для налога на прибыль, которые практически невозможно определить. В отдельной финансовой отчетности материнской организации, если такая отчетность имеется, информация о потенциальных последствиях для налога на прибыль раскрывается в отношении нераспределенной прибыли материнской организации.
- 87С Организация, которая обязана раскрывать информацию в соответствии с пунктом 82А, также может быть обязана раскрыть информацию о временных разницах, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации или с долями участия в совместном предпринимательстве. В таких случаях организация принимает данные требования во внимание при определении состава информации, которая должна быть раскрыта в соответствии с пунктом 82А. Например, от организации может потребоваться раскрытие информации о совокупной величине временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, в отношении которых не были признаны отложенные налоговые обязательства (см. пункт 81(f)). Если расчет сумм непризнанных отложенных налоговых обязательств (см. пункт 87) является практически неосуществимым, возможно, что в отношении этих дочерних организаций существуют потенциальные налоговые последствия выплаты дивидендов, которые практически невозможно определить.
- 88 Организация раскрывает информацию о любых относящихся к налогам условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Условные обязательства и условные активы могут возникать, например, из неурегулированных споров с налоговыми органами. Аналогично, если изменения в ставках налога или налоговом законодательстве вводятся в действие или объявляются после окончания отчетного периода, организация раскрывает информацию о любом значительном влиянии этих изменений на свои текущие и отложенные налоговые активы и обязательства (см. МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода»).

## Дата вступления в силу

- 89 Настоящий стандарт вступает в силу применительно к финансовой отчетности в отношении периодов, начинающихся 1 января 1998 года или после этой даты, с учетом исключений, предусмотренных пунктом 91. Если организация применит настоящий стандарт в отношении финансовой отчетности за периоды, начинающиеся до 1 января 1998 года, организация обязана раскрыть тот факт, что она применила настоящий стандарт вместо МСФО (IAS) 12 «Учет налогов на прибыль», утвержденного в 1979 году.
- 90 Настоящий стандарт заменяет собой МСФО (IAS) 12 «Учет налогов на прибыль», утвержденный в 1979 году.
- 91 Пункты 52А, 52В, 65А, 81(i), 82А, 87А, 87В, 87С и изъятие пунктов 3 и 50 вступают в силу в отношении годовой финансовой отчетности<sup>1</sup> за периоды, начинающиеся 1 января 2001 года или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если досрочное применение оказывает влияние на финансовую отчетность, организация должна раскрыть этот факт.

<sup>1</sup> В пункте 91 говорится о «годовой финансовой отчетности» в соответствии с принятым в 1998 году подходом использования более четких формулировок для указания дат вступления в силу. В пункте 89 говорится о «финансовой отчетности».

- 92 МСФО (IAS) 1 (пересмотренным в 2007 году) внесены поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того, им внесены поправки в пункты 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68С, 77 и 81, удален пункт 61 и добавлены пункты 61А, 62А и 77А. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 1 (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 93 Пункт 68 подлежит перспективному применению с даты вступления в силу МСФО (IFRS) 3 (пересмотренного в 2008 году) в отношении признания отложенных налоговых активов, приобретенных при объединениях бизнесов.
- 94 Следовательно, организации не должны корректировать учет в отношении прошлых объединений бизнесов, если налоговые льготы не удовлетворяли критериям отдельного признания по состоянию на дату приобретения и были признаны после даты приобретения, кроме случаев, когда эти льготы признаются в течение периода оценки и связаны с получением новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на указанную дату приобретения. Прочие признанные налоговые льготы должны признаваться в составе прибыли или убытка (или, если этого требует настоящий стандарт, за пределами прибыли или убытка).
- 95 МСФО (IFRS) 3 (пересмотренным в 2008 году) внесены поправки в пункты 21 и 67 и добавлены пункт 32А и подпункты 81(j) и (к). Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 96 [Удален]
- 97 [Удален]
- 98 Пункт 52 перенумерован в пункт 51А, пункт 10 и примеры к пункту 51А изменены, пункты 51В и 51С и последующий пример, а также пункты 51D, 51Е и 99 добавлены документом «*Отложенный налог: возмещение базовых активов*», выпущенным в декабре 2010 года. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2012 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 98А МСФО (IFRS) 11 «*Совместное предпринимательство*», выпущенным в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 2, 15, 18(е), 24, 38, 39, 43–45, 81(ф), 87 и 87С. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 11.
- 98В Документом «*Представление статей прочего совокупного дохода*» (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, внесены поправки в пункт 77 и удален пункт 77А. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 1, с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года.
- 98С Документом «*Инвестиционные организации*» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в октябре 2012 года, внесены поправки в пункты 58 и 68С. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа «*Инвестиционные организации*». Если организация применит данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав документа «*Инвестиционные организации*».
- 98D [Удален]
- 98Е МСФО (IFRS) 15 «*Выручка по договорам с покупателями*», выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункт 59. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.
- 98F МСФО (IFRS) 9, выпущенный в июле 2014 года, внес изменения в пункт 20 и удалил пункты 96, 97 и 98D. Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 9.

## **Прекращение действия Разъяснения ПКР (SIC) - 21**

- 99 Поправки, внесенные документом «*Отложенный налог: возмещение базовых активов*», выпущенным в 2010 году, заменяют собой Разъяснение ПКР (SIC) - 21 «*Налоги на прибыль – возмещение переоцененных неамортизируемых активов*».

