

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:

- (a) будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в отчете о финансовом положении предприятия;
- (b) операций и других событий текущего периода, признаваемых в финансовой отчетности предприятия.

Сам факт признания актива или обязательства отражает то, что отчитывающееся предприятие ожидает возместить или погасить балансовую стоимость этого актива или обязательства. Если существует вероятность того, что возмещение или погашение такой 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 предприятие признавало отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив), с учетом определенных ограниченных исключений.

Настоящий стандарт требует, чтобы предприятие учитывало налоговые последствия операций и других событий так же, как оно учитывает сами эти операции и другие события. Соответственно, любые налоговые последствия, относящиеся к операциям и другим событиям, признанным в составе прибыли или убытка, также должны признаваться в составе прибыли или убытка. Любые налоговые последствия, относящиеся к операциям и другим событиям, признанным не в составе прибыли или убытка (либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в капитале), также должны признаваться не в составе прибыли или убытка (либо в составе прочего совокупного дохода, либо непосредственно в капитале, соответственно). Аналогичным образом, признание отложенных налоговых активов и обязательств при объединении бизнеса влияет на сумму гудвила, возникающего при таком объединении бизнеса, или на сумму признанной прибыли от покупки по выгодной цене.

Настоящий стандарт также регламентирует признание отсроченных налоговых активов, возникающих от неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых кредитов, 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 дочерним, ассоциированным предприятием или совместной деятельностью с сумм, распределяемых в пользу отчитывающегося предприятия.
- 3 [Удален]
- 4 Настоящий стандарт не рассматривает методы учета государственных субсидий (см. МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи») или инвестиционных налоговых кредитов. Тем не менее, в настоящем стандарте определяется порядок учета временных разниц, которые могут возникнуть в связи с такими субсидиями или инвестиционными налоговыми кредитами.

Определения

- 5 **В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

Бухгалтерская прибыль — прибыль или убыток за период до вычета расхода по налогу.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) — прибыль (убыток) за период, определяемая (определяемый) в соответствии с правилами налоговых органов, в отношении которой (которого) уплачиваются (возмещаются) налоги на прибыль.

Расход по налогу на прибыль (доход по налогу на прибыль) — агрегированная сумма, включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего налога и отложенного налога.

Текущий налог — сумма налогов на прибыль, уплачиваемых (возмещаемых) 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:

- (a) вычитаемых временных разниц;
- (b) перенесенных неиспользованных налоговых убытков;
- (c) перенесенных неиспользованных налоговых кредитов.

Временные разницы — разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Временные разницы могут представлять собой либо:

- (a) **налогооблагаемые временные разницы**, т. е. временные разницы, которые приведут к образованию налогооблагаемых сумм при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается; или
- (b) **вычитаемые временные разницы**, т. е. временные разницы, которые приведут к образованию вычетов при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается.

Налоговая база актива или обязательства — сумма, относимая на актив или обязательство в налоговых целях.

- 6 Расход по налогу на прибыль (доход по налогу на прибыль) включают в себя расход (доход) по текущим налогам и расход (доход) по отложенным налогам.

Налоговая база

- 7 Налоговая база актива представляет собой сумму, которая будет вычитаться в налоговых целях из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые будет получать предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не подлежат налогообложению, налоговая база актива равна его балансовой стоимости.

Примеры

- | | |
|---|--|
| 1 | Себестоимость станка составляет 100. В налоговых целях амортизация в сумме 30 уже была вычтена в текущем и предыдущих периодах, а оставшая часть себестоимости будет вычитаться в будущих периодах либо как амортизация, либо путем вычета при выбытии. Выручка, полученная в результате использования станка, подлежит налогообложению, любая прибыль от выбытия станка будет облагаться налогом, а любой убыток от выбытия — вычитаться в налоговых целях. <i>Налоговая база станка составляет 70.</i> |
| 2 | Балансовая стоимость процентов к получению составляет 100. Соответствующий процентный доход будет облагаться налогом на основе кассового метода. <i>Налоговая база процентов к получению 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 база торговой дебиторской задолженности составляет 100.</i> |

Примеры	
4	Балансовая стоимость дивидендов к получению от дочернего предприятия составляет 100. Дивиденды не облагаются налогом. <i>По существу, вся балансовая стоимость актива подлежит вычету из экономических выгод. Следовательно, налоговая база дивидендов составляет 100.</i> ^(a)
5	Балансовая стоимость выданного займа к получению составляет 100. Погашение займа не будет иметь налоговых последствий. <i>Налоговая база займа составляет 100.</i>
(a) В соответствии с данным методом анализа налогооблагаемые временные разницы не возникают. При использовании альтернативного метода анализа начисленные дивиденды к получению имеют нулевую налоговую базу, а к возникающим налогооблагаемым временным разностям в размере 100 применяется нулевая ставка налога. В соответствии как с первым, так и со вторым методом анализа отложенное налоговое обязательство не возникает.	

- 8 Налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм, которые подлежат вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах. В случае выручки, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равна его балансовой стоимости за вычетом любых сумм выручки, которые не будут облагаться налогом в будущих периодах.

Примеры	
1	Краткосрочные обязательства включают начисленные расходы с балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ним расходы будут вычитаться в налоговых целях на основе кассового метода. <i>Начисленные расходы имеют нулевую налоговую базу.</i>
2	Краткосрочные обязательства включают процентный доход, полученный авансом, с балансовой стоимостью 100. Соответствующий процентный доход облагался налогом на основе кассового метода. <i>Проценты, полученные авансом, имеют нулевую налоговую базу.</i>
3	Краткосрочные обязательства включают в себя начисленные расходы с балансовой стоимостью 100. Относящиеся к ним расходы уже были вычтены в налоговых целях. <i>Начисленные расходы имеют налоговую базу 100.</i>
4	Краткосрочные обязательства включают начисленные штрафы и неустойки с балансовой стоимостью 100. Штрафы и неустойки не подлежат вычету в налоговых целях. <i>Налоговая база начисленных штрафов и неустоек составляет 100.</i> ^(a)
5	Балансовая стоимость полученного займа составляет 100. Погашение займа не будет иметь налоговых последствий. <i>Налоговая база займа составляет 100.</i>
(a) В соответствии с данным методом анализа вычитаемые временные разницы не возникают. При использовании альтернативного метода анализа начисленные штрафы и неустойки к выплате имеют нулевую налоговую базу, а к возникающим вычитаемым временным разностям в размере 100 применяется нулевая ставка налога. В соответствии как с первым, так и со вторым методом анализа отложенный налоговый актив не возникает.	

- 9 Некоторые статьи имеют налоговую базу, но не признаются как активы или обязательства в отчете о финансовом положении. Например, затраты на исследования признаются в качестве расходов при определении бухгалтерской прибыли в периоде их возникновения, однако их вычет при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) может быть разрешен только в более позднем периоде. Разница между налоговой базой затрат на исследование, представляющей собой сумму, которую налоговые органы позволят вычесть в будущих периодах, и нулевой балансовой стоимостью является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива.
- 10 Если налоговая база актива или обязательства не очевидна, полезно обратиться к основополагающему принципу настоящего стандарта: с учетом определенных ограниченных исключений, предприятие должно признавать отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив) в тех случаях, когда возмещение или погашение балансовой стоимости актива или обязательства приводит к увеличению (уменьшению) будущих налоговых платежей по сравнению с величиной, которая была бы определена, если бы такое возмещение или погашение не имело никаких налоговых последствий.

Пример С, следующий за пунктом 51А, показывает, при каких обстоятельствах стоит обращаться к этому основополагающему принципу, например, если налоговая база актива или обязательства зависит от предполагаемого способа возмещения или погашения.

- 11 В консолидированной финансовой отчетности временные разницы определяются путем сопоставления балансовой стоимости активов и обязательств в консолидированной финансовой отчетности с соответствующей налоговой базой. Налоговая база определяется на основе консолидированной налоговой декларации в тех юрисдикциях, в которых такая декларация составляется. В других юрисдикциях налоговая база определяется на основе налоговых деклараций отдельных предприятий группы.

Признание текущих налоговых обязательств и текущих налоговых активов

- 12 Текущий налог за текущий и предыдущие периоды признается в качестве обязательства в размере неоплаченной части. 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 Выгоды, относящиеся к налоговым убыткам, которые можно перенести на предыдущий период с целью возмещения текущего налога предыдущего периода, признаются в качестве активов.
- 14 Если налоговый убыток используется для возмещения текущего налога предыдущего периода, предприятие признает соответствующую выгоду в качестве актива в периоде возникновения налогового убытка, поскольку существует вероятность того, что предприятие получит эту выгоду, и эта выгода может быть надежно оценена.

Признание отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов

Налогооблагаемые временные разницы

- 15 Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из:
- (a) первоначального признания гудвила; или
 - (b) первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:
 - (i) не является объединением бизнеса;
 - (ii) на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

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

- 16 Сам факт признания актива предполагает, что его балансовая стоимость будет возмещена в форме экономических выгод, которые получит предприятие в будущих периодах. Если балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать сумму, которую можно будет вычесть в налоговых целях. Эта разница представляет собой налогооблагаемую временную разницу, а обязательство по уплате возникающих налогов на прибыль — отложенное налоговое обязательство. По мере того как предприятие возмещает балансовую стоимость актива, налогооблагаемая временная разница будет восстанавливаться, и предприятие получит налогооблагаемую прибыль. Это создает вероятность того, что предприятие получит отток экономических выгод в форме налоговых платежей. Таким образом, настоящий стандарт требует признания всех отложенных налоговых обязательств, с учетом исключений, предусмотренных в пунктах 15 и 39.

Пример

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

Пример

Налоговая база актива равна 60 (себестоимость в размере 150 за вычетом накопленной налоговой амортизации в размере 90). Для того чтобы возместить балансовую стоимость 100, предприятие должно получить налогооблагаемый доход 100, но при этом оно сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 60. Соответственно, предприятие уплатит налоги на прибыль в размере 10 (25% от 40) при возмещении балансовой стоимости актива. Разница между балансовой стоимостью 100 и налоговой базой 60 представляет собой налогооблагаемую временную разницу в размере 40. Таким образом, предприятие признает отложенное налоговое обязательство в размере 10 (25% от 40), представляющее налоги на прибыль, которые оно уплатит при возмещении балансовой стоимости актива.

- 17 Иногда временные разницы возникают при включении дохода или расхода в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль — в другом периоде. Такие временные разницы часто называют срочными 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 пропорционально времени, однако в некоторых юрисдикциях может включаться в налогооблагаемую прибыль при получении денежных средств. Налоговая база любой дебиторской задолженности, признанной в отчете о финансовом положении в отношении такого дохода, является нулевой, поскольку 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 актива и его налоговой базой, которая равняется первоначальной стоимости актива с учетом всех относящихся к этому активу вычетов, которые налоговые органы позволяют производить при определении налогооблагаемой прибыли текущего и предыдущих периодов. Налогооблагаемая временная разница возникает, а также приводит к возникновению отложенного налогового обязательства при ускоренной налоговой амортизации (если налоговая амортизация медленнее бухгалтерской амортизации, то возникает вычитаемая временная разница и соответствующий отложенный налоговый актив).
 - (c) Затраты на разработку могут капитализироваться и амортизироваться в будущих периодах при определении бухгалтерской прибыли, однако они вычитаются при определении налогооблагаемой прибыли в периоде их возникновения. Такие затраты на разработку имеют нулевую налоговую базу, поскольку они уже были вычтены из налогооблагаемой прибыли. Временная разница представляет собой разницу между балансовой стоимостью затрат на разработку и их нулевой налоговой базой.
- 18 Временные разницы также возникают, когда:
- (a) при объединении бизнеса идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства признаются по их справедливой стоимости в соответствии с МСФО 3 «Объединения бизнеса», однако эквивалентная корректировка в налоговых целях не производится (см. пункт 19);
 - (b) активы переоцениваются без эквивалентной корректировки в налоговых целях (см. пункт 20);
 - (c) при объединении бизнеса возникает гудвил (см. пункт 21);
 - (d) налоговая база актива или обязательства при первоначальном признании отличается от их первоначальной балансовой стоимости, например, если предприятие получило выгоду из неподлежащих налогообложению государственных субсидий, связанных с активами (см. пункты 22 и 33); или
 - (e) балансовая стоимость инвестиций в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или в доли участия в совместной деятельности становится отличной от налоговой базы инвестиций или долей участия (см. пункты 38–45).

Объединения бизнеса

- 19 За некоторым исключением, идентифицируемые активы и обязательства, приобретенные и принятые при объединении бизнеса, признаются по их справедливой стоимости на дату приобретения. Временные разницы возникают, если объединение бизнеса не оказывает влияния или влияет иначе на налоговые

базы идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств. Например, если балансовая стоимость актива увеличивается до справедливой стоимости, но при этом налоговая база актива остается равной себестоимости для прежнего владельца, возникает налогооблагаемая временная разница, которая приводит к образованию отложенного налогового обязательства. Возникающее отложенное налоговое обязательство влияет на гудвил (см. пункт 66).

Активы, учитываемые по справедливой стоимости

- 20 МСФО (IFRS) разрешают или требуют вести учет определенных активов по справедливой стоимости или производить их переоценку (см., например, МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСФО (IAS) 40 «Инвестиционное имущество» и МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»). В некоторых юрисдикциях переоценка или иной пересчет актива по справедливой стоимости влияет на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) за текущий период. В результате налоговая база актива корректируется и временная разница не возникает. В других юрисдикциях переоценка или пересчет актива не влияет на налогооблагаемую прибыль за период, в котором производится переоценка или пересчет, и, соответственно, налоговая база актива не корректируется. Тем не менее, возмещение балансовой стоимости в будущем приведет к получению предприятием налогооблагаемого притока экономических выгод, а сумма, которая будет вычитаться в налоговых целях, будет отличаться от суммы этих экономических выгод. Разница между балансовой стоимостью переоцененного актива и его налоговой базой представляет собой временную разницу и приводит к возникновению отложенного налогового обязательства или актива. Это справедливо даже если:
- (a) предприятие не планирует выбытия актива; в таких случаях переоцененная балансовая стоимость актива будет возмещаться через использование, и это создаст налогооблагаемый доход, превышающий амортизацию для налоговых целей в будущих периодах; или
 - (b) налог на прирост стоимости капитала отложен в случае инвестирования поступлений от выбытия актива в аналогичные активы; в таких случаях налог в конечном итоге подлежит уплате при продаже или использовании этих аналогичных активов.

Гудвил

- 21 Гудвил, возникающий при объединении бизнеса, оценивается как сумма превышения (a) над (b) ниже:
- (a) совокупность:
 - (i) переданного вознаграждения, оцениваемого в соответствии с МСФО (IFRS) 3, который обычно требует определение справедливой стоимости на дату приобретения;
 - (ii) суммы любой доли меньшинства в приобретенном предприятии, признанной в соответствии с МСФО (IFRS) 3; и
 - (iii) при поэтапном объединении бизнеса, справедливой стоимости ранее имевшейся доли покупателя в приобретенном предприятии на дату приобретения.
 - (b) чистые суммы идентифицируемых приобретаемых активов и принимаемых обязательств на дату приобретения, которые оцениваются в соответствии с МСФО (IFRS) 3.

Многие налоговые органы не разрешают снижать балансовую стоимость гудвила вследствие вычитаемых расходов при определении налогооблагаемой прибыли. Кроме того, в таких юрисдикциях стоимость гудвила часто не подлежит вычету в налоговых целях при реализации дочерним предприятием своего основного бизнеса. В таких юрисдикциях гудвил имеет нулевую налоговую базу. Любая разница между балансовой стоимостью гудвила и его нулевой налоговой базой представляет собой налогооблагаемую временную разницу. Тем не менее, настоящий стандарт не разрешает признание возникающего при этом отложенного налогового обязательства, поскольку гудвил оценивается как остаточная величина, а признание отложенного налогового обязательства привело бы к увеличению балансовой стоимости гудвила.

- 21A Последующие уменьшения отложенного налогового обязательства, непризнаваемого ввиду того, что оно возникает в связи с первоначальным признанием гудвила, также рассматриваются как возникающие из первоначального признания гудвила и, соответственно, не признаются в соответствии с пунктом 15 (a). Например, если гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, имеет стоимость, равную 100, но нулевую налоговую базу, пункт 15 (a) запрещает предприятию признавать возникающее отложенное налоговое обязательство. Если впоследствии предприятие признает убыток от обесценения в размере 20, относящийся к этому гудвилу, сумма налогооблагаемой временной разницы, относящаяся к гудвилу, сократится с 100 до 80 при соответствующем уменьшении величины непризнанного отложенного налогового обязательства. Это уменьшение величины непризнанного отложенного налогового

обязательства также рассматривается как относящееся к первоначальному признанию гудвила, и, следовательно, его нельзя признавать согласно пункту 15 (а).

- 21В 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 гудвил, приобретенный при объединении бизнеса, имеет себестоимость в размере 100, которая вычитается в налоговых целях по ставке 20 процентов годовых, начиная с года приобретения, налоговая база гудвила составляет 100 при первоначальном признании и 80 по состоянию на конец года приобретения. Если балансовая стоимость гудвила на конец года приобретения не изменится и составит 100, в конце этого года возникнет налогооблагаемая временная разница в размере 20. 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 себестоимость актива частично или полностью не подлежит вычету в налоговых целях. Метод учета такой временной разницы зависит от характера операции, которая привела к первоначальному признанию актива или обязательства:
- при объединении бизнеса предприятие признает любые отложенные налоговые обязательства или активы, и это влияет на сумму гудвила или прибыли от покупки по выгодной цене, которые оно признает (см. пункт 19);
 - если операция влияет либо на бухгалтерскую прибыль, либо на налогооблагаемую прибыль, предприятие признает любые отложенные налоговые обязательства или активы, а также признает возникающие в связи с этим расход (доход) по отложенному налогу в составе прибыли или убытка (см. пункт 59);
 - если операция не является объединением бизнеса и не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль, при отсутствии освобождения, предусмотренного пунктами 15 и 24, предприятие должно было бы признать возникающие отложенные налоговые обязательства или активы и выполнить корректировку балансовой стоимости активов или обязательств на ту же сумму. Такие корректировки сделали бы финансовую отчетность менее прозрачной. Ввиду этого настоящий стандарт не разрешает предприятию признавать возникающие отложенные налоговые обязательства или активы ни при первоначальном признании, ни впоследствии (см. представленный ниже пример). Кроме того, предприятие не признает последующие изменения в непризнанных отложенных налоговых обязательствах или активах по мере амортизации активов.

Пример, иллюстрирующий пункт 22 (с)

Предприятие планирует использовать актив с себестоимостью 1 000 на протяжении его срока полезного использования, составляющего пять лет, с последующим выбытием с нулевой остаточной стоимостью. Ставка налога составляет 40%. Амортизация актива не подлежит вычету в налоговых целях. При выбытии любой прирост стоимости капитала не будет облагаться налогом, а любой капитальный убыток не будет вычитаться.

По мере возмещения балансовой стоимости актива предприятие получит налогооблагаемый доход в размере 1 000 и уплатит налог в размере 400. Предприятие не признает возникающее отложенное налоговое обязательство в размере 400, поскольку оно возникает из первоначального признания актива.

В следующем году балансовая стоимость актива составляет 800. При получении налогооблагаемого дохода в размере 800 предприятие уплатит налог в размере 320. Предприятие не признает возникающее отложенное налоговое обязательство в размере 320, поскольку оно возникает из первоначального признания актива.

- 23 В соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации», эмитент комбинированного финансового инструмента (например, конвертируемых облигаций) классифицирует долговой компонент инструмента в качестве обязательства, а долевого компонент в качестве капитала. В некоторых юрисдикциях налоговая база долгового компонента при первоначальном признании равняется первоначальной балансовой стоимости суммы долгового и долевого компонентов. Появляющаяся в результате налогооблагаемая временная разница возникает из первоначального признания долевого

компонента отдельно от долгового компонента. Соответственно, исключение, предусмотренное пунктом 15 (b), не применяется. Следовательно, предприятие признает возникающее отложенное налоговое обязательство. В соответствии с пунктом 61А отложенный налог относится непосредственно на балансовую стоимость долевого компонента. В соответствии с пунктом 58 последующие изменения в отложенном налоговом обязательстве признаются в отчете о прибылях и убытках 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 существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть вычитаемую временную разницу, если только отложенный налоговый актив не возникает из первоначального признания актива или обязательства в операции, которая:

- (a) не является объединением бизнеса;
- (b) на момент совершения операции не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

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

25 Сам факт признания обязательства предполагает, что его балансовая стоимость будет погашена в будущих периодах через отток из предприятия ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды. При оттоке ресурсов из предприятия их суммы, частично или полностью, могут вычитаться при определении налогооблагаемой прибыли более позднего периода, чем тот, в котором было признано обязательство. В таких случаях существует временная разница между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой базой. Соответственно, отложенный налоговый актив возникает в отношении налогов на прибыль, которые будут возмещены в будущих периодах, когда соответствующую часть обязательства можно будет вычесть при определении налогооблагаемой прибыли. Аналогичным образом, если балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, разница приводит к возникновению отложенного налогового актива в отношении налогов на прибыль, которые можно будет возместить в будущих периодах.

Пример

Предприятие признает обязательство в размере 100 по начисленным затратам на гарантийный ремонт. Эти затраты по гарантиям на продукцию не подлежат вычету в налоговых целях до тех пор, пока предприятие не оплатит требования. Ставка налога составляет 25%.

Налоговая база обязательства равна нулю (балансовая стоимость 100 минус сумма, подлежащая вычету в налоговых целях в отношении такого обязательства в будущих периодах). При погашении обязательства по его балансовой стоимости предприятие уменьшит свою будущую налогооблагаемую прибыль на 100 и, соответственно, уменьшит свои будущие налоговые платежи на 25 (25% от 100). Разница между балансовой стоимостью 100 и нулевой налоговой базой представляет собой вычитаемую временную разницу в размере 100. Следовательно, предприятие признает отложенный налоговый актив в размере 25 (25% от 100) при условии, что существует вероятность получения предприятием в будущих периодах налогооблагаемой прибыли, достаточной для извлечения выгоды из уменьшения налоговых платежей.

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

- (a) Затраты на пенсионные выплаты могут вычитаться при определении бухгалтерской прибыли по мере оказания услуг работником, однако подлежат вычету при определении налогооблагаемой прибыли тогда, когда предприятие либо перечисляет взносы в пенсионный фонд, либо выплачивает пенсии работникам. Между балансовой стоимостью обязательства и его налоговой базой существует временная разница. Налоговая база обязательства обычно равна нулю. Такая вычитаемая временная разница приводит к возникновению отложенного налогового актива, поскольку предприятие получит экономические выгоды в форме вычета из налогооблагаемой прибыли при перечислении взносов или при выплате пенсий.

- (b) Затраты на исследования признаются в качестве расходов при определении бухгалтерской прибыли в периоде их возникновения, однако их вычет при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) может быть разрешен только в более позднем периоде. Разница между налоговой базой затрат на исследования, представляющей собой сумму, которую налоговые органы позволяют вычесть в будущих периодах, и нулевой балансовой стоимостью является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива.
- (c) За некоторым исключением, идентифицируемые активы и обязательства, приобретенные и принятые при объединении бизнеса, признаются по их справедливой стоимости на дату приобретения. Если принятое обязательство признается на дату приобретения, но при этом соответствующие затраты подлежат 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 приобретенного актива меньше его налоговой базы. И в том, и в другом случае возникающий отложенный налоговый актив влияет на гудвил (см. пункт 66).
- (d) Некоторые активы могут учитываться по справедливой стоимости или переоцениваться без эквивалентной корректировки в налоговых целях (см. пункт 20). Вычитаемая временная разница возникает, если налоговая база актива превышает его балансовую стоимость.
- 27 Восстановление вычитаемых временных разниц приводит к вычетам при определении налогооблагаемой прибыли будущих периодов. Тем не менее, предприятие получит экономические выгоды в форме уменьшения налоговых платежей только в случае получения достаточной налогооблагаемой прибыли, против которой можно зачесть вычеты. Соответственно, предприятие признает отложенные налоговые активы, только если существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, в отношении которой можно использовать вычитаемые временные разницы.
- 28 Вероятность получения налогооблагаемой прибыли, в отношении которой можно использовать вычитаемые временные разницы, существует тогда, когда имеются достаточные налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к одному и тому же налоговому органу и к одному и тому же предприятию-налогоплательщику, 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, возникающий из отложенного налогового актива.
- При подобных обстоятельствах отложенный налоговый актив признается в том периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы.
- 29 При отсутствии достаточных налогооблагаемых временных разниц, относящихся к одному и тому же налоговому органу и к одному и тому же предприятию-налогоплательщику, отложенный налоговый актив признается в той мере, в которой:
- (a) существует вероятность того, что предприятие получит достаточную налогооблагаемую прибыль, относящуюся к одному и тому же налоговому органу и одному и тому же предприятию-налогоплательщику, 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, возникающий из отложенного налогового актива). При оценке перспектив получения достаточной налогооблагаемой прибыли в будущих периодах предприятие не учитывает налогооблагаемые суммы, возникающие из вычитаемых временных разниц, которые, как ожидается, возникнут в будущих периодах, поскольку отложенный налоговый актив, возникающий из этих вычитаемых временных разниц, сам по себе будет требовать для своего использования наличия будущей налогооблагаемой прибыли; или
- (b) предприятие располагает возможностями налогового планирования, которые обеспечат получение налогооблагаемой прибыли в требуемых периодах.
- 30 Возможности налогового планирования представляют собой действия, которые могут быть предприняты предприятием для создания или увеличения налогооблагаемой прибыли в определенном периоде до истечения срока, в течение которого разрешается переносить на последующие периоды налоговые убытки или налоговые кредиты. Например, в некоторых юрисдикциях создание или увеличение налогооблагаемой прибыли осуществляется за счет:
- (a) выбора одного из двух вариантов налогообложения процентных доходов: либо на основе полученной суммы, либо на основе суммы к получению;
- (b) отсрочки получения тех или иных вычетов из налогооблагаемой прибыли;

- (с) продажи (возможно, с обратной арендой) активов, стоимость которых увеличилась, но в отношении которых не проводилась корректировка налоговой базы с целью отражения такого повышения стоимости;
- (d) продажи активов, генерирующих доходы, не подлежащие налогообложению (например, в некоторых юрисдикциях таковыми являются государственные ценные бумаги), с целью приобретения других инвестиций, генерирующих налогооблагаемые доходы.

Если применение механизмов налогового планирования приводит к переносу налогооблагаемой прибыли с более позднего на более ранний период, использование налогового убытка или налогового кредита все равно зависит от получения будущей налогооблагаемой прибыли из источников, отличных от будущих временных разниц.

- 31 Если в предыдущих периодах предприятие имело убытки, предприятие должно руководствоваться принципами, изложенными в пунктах 35 и 36.
- 32 [Удален]

Гудвил

- 32A Если балансовая стоимость гудвила, возникающего при объединении бизнеса, меньше его налоговой базы, данная разница приводит к возникновению отложенного налогового актива. Отложенный налоговый актив, возникающий при первоначальном признании гудвила, должен признаваться в рамках учета объединения бизнеса в той мере, в которой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать вычитаемые временные разницы.

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 вычитается при расчете балансовой стоимости актива, но в налоговых целях не вычитается из амортизируемой величины актива (то есть его налоговой базы). Балансовая стоимость актива меньше его налоговой базы, 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 нулевой налоговой базой является вычитаемой временной разницей. Какой бы способ представления не выбрало предприятие, оно не признает возникающий отложенный налоговый актив по причинам, указанным в пункте 22.

Неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты

- 34 **Отложенный налоговый актив должен признаваться в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов в той мере, в которой существует вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты.**
- 35 Критерии признания отложенных налоговых активов, возникающих из переноса на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов, аналогичны критериям признания отложенных налоговых активов, возникающих из вычитаемых временных разниц. Тем не менее, наличие неиспользованных налоговых убытков является веским аргументом в пользу того, что будущей налогооблагаемой прибыли может и не быть. Соответственно, если в предыдущих периодах предприятие имело убытки, оно признает отложенный налоговый актив, возникающий из неиспользованных налоговых убытков или налоговых кредитов, только в той мере, в которой у предприятия имеются достаточные налогооблагаемые временные разницы или существует иное убедительное свидетельство в пользу получения достаточной налогооблагаемой прибыли, за счет которой предприятие сможет реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты. При таких обстоятельствах пункт 82 требует раскрытия информации о сумме отложенного налогового актива и характере данных, на основании которых он был признан.
- 36 При оценке вероятности получения налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно будет реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты, предприятие анализирует выполнение следующих критериев:

- (a) имеются ли у предприятия достаточные налогооблагаемые временные разницы, относящиеся к одному и тому же налоговому органу и одному и тому же предприятию-налогоплательщику, которые приведут к возникновению налогооблагаемых сумм, за счет которых можно реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты до истечения срока их действия;
- (b) существует ли вероятность того, что предприятие будет иметь налогооблагаемую прибыль до того, как истечет срок действия неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых кредитов;
- (c) не возникают ли неиспользованные налоговые убытки в связи с идентифицируемыми причинами, повторение которых маловероятно;
- (d) имеются ли у предприятия возможности налогового планирования (см. пункт 30), которые приведут к образованию налогооблагаемой прибыли в том периоде, в котором можно реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты.

В той мере, в которой отсутствует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, за счет которой можно реализовать неиспользованные налоговые убытки или неиспользованные налоговые кредиты, отложенный налоговый актив не признается.

Переоценка непризнанных отложенных налоговых активов

- 37 На конец каждого отчетного периода предприятие переоценивает непризнанные отложенные налоговые активы. Предприятие признает ранее непризнанный отложенный налоговый актив в той мере, в которой появляется вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, позволяющей возместить отложенный налоговый актив. Например, улучшение условий торговли может повысить вероятность того, что предприятие в будущем сможет генерировать достаточную налогооблагаемую прибыль для того, чтобы отложенный налоговый актив стал удовлетворять критериям признания, изложенным в пункте 24 или 34. Еще одним примером является ситуация, когда предприятие переоценивает отложенные налоговые активы на дату объединения бизнеса или впоследствии (см. пункты 67 и 68).

Инвестиции в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия и участие в совместной деятельности

- 38 Временные разницы возникают, когда балансовая стоимость инвестиций в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или доли участия в совместной деятельности (а именно доли материнского предприятия или инвестора в чистых активах дочернего предприятия, филиала, ассоциированного предприятия или объекта инвестиций, включая балансовую стоимость гудвила) начинает отличаться от налоговой базы (часто равной себестоимости) инвестиций или доли участия. Такие разницы могут возникать при ряде различных обстоятельств, например:
- (a) существование нераспределенной прибыли дочерних предприятий, филиалов, ассоциированных предприятий или совместной деятельности;
 - (b) изменения в обменных курсах валют, когда материнское предприятие и дочернее предприятие являются резидентами разных стран;
 - (c) уменьшение балансовой стоимости инвестиций в ассоциированное предприятие до их возмещаемой стоимости.

Временная разница в консолидированной финансовой отчетности может отличаться от временной разницы, относящейся к таким инвестициям, в отдельной отчетности материнского предприятия, если в своей отдельной финансовой отчетности материнское предприятие учитывает эти инвестиции по себестоимости или переоцененной стоимости.

- 39 **Предприятие должно признавать отложенное налоговое обязательство в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или с долями участия в совместных предприятиях, за исключением той его части, которая удовлетворяет обоим приведенным ниже условиям:**
- (a) материнское предприятие, инвестор, участник совместного предприятия или участник совместной операции способен контролировать сроки восстановления временной разницы;
- и**

(b) существует вероятность того, что в обозримом будущем временная разница не будет восстановлена.

- 40 Поскольку материнское предприятие контролирует политику дочернего предприятия в отношении дивидендов, оно в состоянии контролировать сроки восстановления временных разниц, относящихся к этим инвестициям (включая временные разницы, возникающие не только из нераспределенной прибыли, но также и из разниц от пересчета финансовой отчетности в другой валюте). Кроме того, часто практически невозможно определить сумму налогов на прибыль, которые пришлось бы уплатить при восстановлении временной разницы. Соответственно, если материнское предприятие определило, что эта прибыль не будет распределена в обозримом будущем, оно не признает отложенное налоговое обязательство. Тот же подход применяется и к инвестициям в филиалы.
- 41 Немонетарные активы и обязательства предприятия оцениваются в функциональной валюте (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»). Если налогооблагаемая прибыль или налоговый убыток предприятия (и, следовательно, налоговая база его немонетарных активов и обязательств) определяется в иной валюте, изменения в обменных курсах валют приводят к возникновению временных разниц, что влечет за собой признание отложенного налогового обязательства или (согласно пункту 24) актива. Возникающий отложенный налог отражается по дебету или кредиту счета прибыли или убытка (см. пункт 58).
- 42 Инвестор, осуществивший вложения в ассоциированное предприятие, не контролирует такое предприятие и обычно не имеет возможности определять его политику в отношении дивидендов. Соответственно, при отсутствии соглашения, запрещающего распределение прибыли ассоциированного предприятия в обозримом будущем, инвестор признает отложенное налоговое обязательство, возникающее из налогооблагаемых временных разниц, которые относятся к его инвестициям в ассоциированное предприятие. В некоторых случаях инвестор не может определить сумму налога, которую пришлось бы уплатить при возмещении себестоимости инвестиций в ассоциированное предприятие, но может установить, что сумма налога будет не меньше некоторой минимальной суммы. В таком случае отложенное налоговое обязательство оценивается в этой сумме.
- 43 Соглашение между участниками совместной деятельности обычно касается распределения прибыли и определяет, требуется ли для решения таких вопросов согласие всех сторон или группы сторон. Если участник совместного предприятия или участник совместной операции может контролировать сроки распределения своей доли прибыли в совместной деятельности, и существует вероятность того, что его доля прибыли в обозримом будущем распределяться не будет, отложенное налоговое обязательство не признается.
- 44 **Предприятие должно признавать отложенный налоговый актив в отношении всех вычитаемых временных разниц, возникающих из инвестиций в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия, а также из долей участия в совместной деятельности в той мере и только в той мере, в которой существует вероятность того, что:**
- (a) **временная разница в обозримом будущем будет восстановлена;**
- (b) **возникнет налогооблагаемая прибыль, за счет которой можно будет использовать временную разницу.**
- 45 При принятии решения о признании отложенного налогового актива в части вычитаемых временных разниц, относящихся к инвестициям в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия, а также долям участия в совместной деятельности, предприятие руководствуется принципами, изложенными в пунктах 28–31.

Оценка

- 46 Текущие налоговые обязательства (активы) за текущий и предыдущие периоды оцениваются в сумме, которая, как ожидается, будет уплачена налоговым органам (возмещена за счет налоговых органов), с использованием ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих на конец отчетного периода.
- 47 Отложенные налоговые активы и обязательства должны оцениваться с использованием ставок налога, которые, как ожидается, будут применяться к периоду реализации актива или погашения обязательства, а также определяются на основе ставок налога (и налогового законодательства), действующих или по существу действующих 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 проектов налогового законодательства) правительством имеют тот же эффект, что и фактическое введение в силу, которое может последовать через несколько

месяцев. При таких обстоятельствах налоговые активы и обязательства оцениваются с использованием объявленной ставки налога (и объявленного 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 ожидается, будут применяться к налогооблагаемой прибыли (налоговому убытку) тех периодов, в которых ожидается восстановление временных разниц.

50 [Удален]

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

51A В некоторых юрисдикциях способ возмещения (погашения) предприятием балансовой стоимости актива (обязательства) может влиять на один из или оба следующих показателя:

(а) ставка налога, применяемая при возмещении (погашении) предприятием балансовой стоимости актива (обязательства);

(б) налоговая база актива (обязательства).

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

Пример А
<p>Актив имеет балансовую стоимость в размере 100 и налоговую базу в размере 60. В случае продажи актива применялась бы ставка налога 20%, а к другим доходам применялась бы ставка налога 30%.</p> <p><i>Предприятие признает отложенное налоговое обязательство в размере 8 (20% от 40), если предприятие предполагает продать актив без его дальнейшего использования или отложенное налоговое обязательство в размере 12 (30% от 40), если рассчитывает сохранить актив и возместить его балансовую стоимость через использование.</i></p>

Пример В								
<p>Актив с себестоимостью 100 и балансовой стоимостью 80 переоценивается до суммы 150. Эквивалентная корректировка в налоговых целях не выполняется. Накопленная амортизация в налоговых целях составляет 30, а ставка налога — 30%. Если актив продается по цене выше себестоимости, накопленная налоговая амортизация в размере 30 будет включаться в состав налогооблагаемого дохода, однако выручка от продажи, превышающая себестоимость, не будет облагаться налогом.</p> <p><i>Налоговая база актива составляет 70, при этом существует налогооблагаемая временная разница в размере 80. Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем использования актива, оно должно получить налогооблагаемую прибыль 150, но при этом оно сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 70. Исходя из этого, существует отложенное налоговое обязательство в размере 24 (30% от 80). Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем немедленной продажи актива за 150, отложенное налоговое обязательство рассчитывается следующим образом:</i></p>								
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 60%;"></th> <th style="text-align: center; width: 15%;">Налогооблагаемая временная разница</th> <th style="text-align: center; width: 15%;">Ставка налога</th> <th style="text-align: right; width: 10%;">Отложенное налоговое обязательство</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Накопленная налоговая амортизация</td> <td style="text-align: center;">30</td> <td style="text-align: center;">30%</td> <td style="text-align: right;">9</td> </tr> </tbody> </table>		Налогооблагаемая временная разница	Ставка налога	Отложенное налоговое обязательство	Накопленная налоговая амортизация	30	30%	9
	Налогооблагаемая временная разница	Ставка налога	Отложенное налоговое обязательство					
Накопленная налоговая амортизация	30	30%	9					

Поступления сверх себестоимости	50	Ноль	–
Всего	80		9

(Примечание: в соответствии с пунктом 61А дополнительный отложенный налог, возникающий из переоценки, признается в прочем совокупном доходе)

Пример С
<p>Исходные условия те же, что и в примере В, с той разницей, что если актив продается по цене, превышающей себестоимость, 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 себестоимости в размере 110.</p> <p><i>Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем использования актива, оно должно получить налогооблагаемую прибыль 150, но при этом оно сможет вычесть налоговую амортизацию только в размере 70. Исходя из этого, налоговая база составляет 70, существует налогооблагаемая временная разница в размере 80, а также отложенное налоговое обязательство в размере 24 (30% от 80), как в примере В.</i></p> <p><i>Если предприятие предполагает возместить балансовую стоимость путем немедленной продажи актива за 150, для налоговых целей оно сможет вычесть индексированную себестоимость в размере 110. Чистые поступления в размере 40 будут облагаться налогом по ставке 40%. Кроме того, накопленная налоговая амортизация в размере 30 будет включаться в состав налогооблагаемого дохода и облагаться налогом по ставке 30%. Исходя из этого, налоговая база составляет 80 (110 минус 30), существует налогооблагаемая временная разница в размере 70, а также отложенное налоговое обязательство в размере 25 (40% от 40 плюс 30% от 30). Если налоговая база в этом примере не является очевидной, может быть полезно принять во внимание основополагающий принцип, изложенный в пункте 10.</i></p> <p><i>(Примечание: в соответствии с пунктом 61А дополнительный отложенный налог, возникающий из переоценки, признается в составе прочего совокупного дохода)</i></p>

- 51В Если отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникает в результате неамортизируемого актива, оцененного с использованием модели переоценки согласно МСФО (IAS) 16, то оценка отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива должна отражать налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости неамортизируемого актива посредством его продажи, независимо от базы оценки балансовой стоимости этого актива. Соответственно, если налоговое законодательство определяет ставку налога, применимую к налогооблагаемой сумме, полученной от продажи актива, которая отличается от налоговой ставки, применимой к налогооблагаемой сумме, полученной в процессе использования актива, то для оценки отложенных налоговых обязательств или активов, связанных с неамортизируемым активом, применяется первая из указанных налоговых ставок.
- 51С Если отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникает в результате инвестиционного имущества, которое оценивается с использованием модели справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то существует опровержимое допущение того, что балансовая стоимость инвестиционного имущества будет возмещаться через продажу. Соответственно, если допущение является неопровержимым, оценка отложенного налогового обязательства или отложенного налогового актива должна отражать налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости инвестиционного имущества исключительно через продажу. Допущение является опровержимым, если инвестиционное имущество амортизируется и удерживается в рамках бизнес модели, цель которой потреблять практически все экономические выгоды от использования инвестиционного имущества на протяжении определенного периода, а не через его продажу. Если допущение является опровержимым, то требования пунктов 51 и 51А должны быть следующими:

Пример иллюстрирующий пункт 51С

Инвестиционное имущество имеет себестоимость 100 и справедливую стоимость 150. Оно оценивается с использованием модели справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40. Инвестиционное имущество включает в себя землю, себестоимость которой составляет 40 и справедливая стоимость 60, а также здание, себестоимостью 60 и справедливой стоимостью 90. Земля имеет неограниченный срок полезного использования.

Накопленная амортизация здания в налоговых целях составляет 30. Нереализованные изменения в справедливой стоимости инвестиционного имущества не влияют на налогооблагаемую прибыль. Если инвестиционное имущество продается по цене выше себестоимости, то восстановление накопленной налоговой амортизации равной 30, будет включаться в состав налогооблагаемой прибыли и облагаться налогом по обычной ставке налога 30%. Для выручки от продажи, превышающей себестоимость, налоговое законодательство определяет ставки налога 25% для активов, удерживаемых менее чем два года и 20% для активов, удерживаемых в течение двух лет или более.

Поскольку инвестиционное имущество оценивается с использованием модели справедливой стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 40, то существует опровержимое допущение того, что предприятие будет возмещать балансовую стоимость инвестиционного имущества исключительно через продажу. Если данное допущение является неопровержимым, то отложенный налог отражает налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости исключительно через продажу, даже если предприятие ожидает получать арендный доход от имущества до его продажи.

Налоговая база земли при продаже составляет 40 и при этом существует налогооблагаемая временная разница в размере 20 (60-40). Налоговая база здания при продаже составляет 30 (60-30) и при этом существует налогооблагаемая временная разница 60 (90-30). В результате, итого временная разница, относящаяся к инвестиционному имуществу, составляет 80 (20+60).

В соответствии с пунктом 47, ставка налога – это ставка, которая, как ожидается, будет использоваться при реализации инвестиционного имущества. Таким образом, полученное в результате отложенное налоговое обязательство рассчитывается следующим образом, если предприятие ожидает продать имущество после его использования в течение более двух лет:

	Налогооблагаемая временная разница	Ставка налога	Отложенное налоговое обязательство
Накопленная налоговая амортизация	30	30%	9
Поступления сверх себестоимости	50	20%	10
Всего	80		19

Если предприятие ожидает продать имущество после его использования в течение менее двух лет, то в вышеуказанном расчете должна использоваться ставка 25%, а не 20%, в поступлениях сверх прибыли.

Если вместо этого предприятие использует здание в рамках бизнес модели, цель которой потреблять практически все экономические выгоды от использования здания на протяжении определенного периода, а не через его продажу, то это допущение должно быть опровергнуто в отношении здания. Однако, земля не амортизируется.

Следовательно, допущение возмещения через продажу не будет опровергаться в отношении земли. Следовательно, отложенное налоговое обязательство будет отражать налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости здания через его использование и балансовую стоимость земли через её продажу.

Налоговая база здания при использовании составляет 30 (60-30) и при этом существует налогооблагаемая временная разница в размере 60 (90-30), полученная в результате отложенного налогового обязательства, равного 18 (30% от 60).

Налоговая база земли при продаже составляет 40 и при этом существует налогооблагаемая временная разница 20 (60-40), полученная в результате отложенного налогового обязательства, равного 4 (20% от 20).

В результате, если допущение возмещения через продажу опровергаться в отношении здания, то отложенное налоговое обязательство, относящееся к инвестиционному имуществу, равняется 22(18+4).

- 51D Опровержимое допущение в пункте 51С также применяется, когда отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив возникает в результате оценки инвестиционного имущества при объединении бизнеса, если предприятие будет использовать модель справедливой стоимости при последующей оценке этого инвестиционного имущества.
- 51E Пункты 51В–51D не изменяют требований к применению принципов, изложенных в пунктах 24-33 (вычитаемые временные разницы) и пунктах 34-36 (неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты) данного 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 чистой или нераспределенной прибыли или вся чистая или нераспределенная прибыль выплачивается в качестве дивидендов акционерам предприятия. В некоторых других юрисдикциях налоги на прибыль могут либо возвращаться из бюджета, либо уплачиваться. Если часть чистой или нераспределенной прибыли или вся чистая или нераспределенная прибыль выплачивается в качестве дивидендов акционерам предприятия. 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, последствия налога на прибыль, связанного с выплатой дивидендов, признаются при признании обязательства по выплате дивидендов. Налоговые последствия выплаты дивидендов, в большей степени связаны с прошлыми операциями или событиями, нежели с распределениями средств в пользу собственников. Соответственно, налоговые последствия выплаты дивидендов признаются в составе прибыли или убытка за период в соответствии с требованиями пункта 58, за исключением той их части, которая возникает в связи с обстоятельствами, описанными в пункте 58 (а) и (b).

Пример, иллюстрирующий пункты 52А и 52В

Представленный ниже пример относится к оценке текущих и отложенных налоговых активов и обязательств предприятия в юрисдикции, где налоги на нераспределенную прибыль уплачиваются по более высокой ставке (50%), а сумма налога с распределенной прибыли подлежит возмещению. Ставка налога на распределенную прибыль составляет 35%. На конец отчетного периода, 31 декабря 20х1 г., предприятие не признает обязательство по выплате дивидендов, предложенных или объявленных после окончания отчетного периода. в результате в 20х1 г. дивиденды не признаются. Налогооблагаемая прибыль за 20х1 г. составляет 100 000. Чистая налогооблагаемая временная разница за 20х1 г. равняется 40 000.

Предприятие признает обязательство и расход по текущему налогу на прибыль в размере 50 000. Стоимость, которая может быть возмещена в результате будущей выплаты дивидендов, не признается в качестве актива. При этом предприятие признает отложенное налоговое обязательство и расход по отложенному налогу в размере 20 000 (50% от 40 000), отражающие налоги на прибыль, которые предприятие уплатит при возмещении или погашении балансовой

Пример, иллюстрирующий пункты 52А и 52В

стоимости своих активов и обязательств на основе ставки налога, применимой в отношении нераспределенной прибыли.

Впоследствии, 15 марта 20х2 г., предприятие признает в качестве обязательства дивиденды в размере 10 000, выплачиваемые из операционной прибыли предыдущего периода.

15 марта 20х2 г. предприятие признает возмещение налогов на прибыль в размере 1 500 (15% от суммы дивидендов, признанных в качестве обязательства) как текущий налоговый актив и как уменьшение расхода по текущему налогу на прибыль за 20х2 г.

- 53 Отложенные налоговые активы и обязательства не подлежат дисконтированию.**
- 54 Надежное определение отложенных налоговых активов и обязательств на дисконтированной основе требует подробного графика, показывающего сроки восстановления каждой временной разницы. Во многих случаях составить такой график практически невозможно или слишком сложно. Соответственно, нет смысла требовать дисконтирования отложенных налоговых активов и обязательств. Разрешить дисконтирование, а не требовать его — значит допустить возникновение отложенных налоговых активов и обязательств, несопоставимых от предприятия к предприятию. Таким образом, 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 балансовая стоимость определяется на дисконтированной основе, например, в случае с обязательствами по пенсионному плану (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»).
- 56 Балансовая стоимость отложенного налогового актива подлежит пересмотру в конце каждого отчетного периода. Предприятие должно уменьшить балансовую стоимость отложенного налогового актива в той мере, в которой уменьшается вероятность получения достаточной налогооблагаемой прибыли, позволяющей извлечь выгоду из использования части или всего этого отложенного налогового актива. Любое такое уменьшение должно быть восстановлено в той мере, в которой появляется вероятность получения достаточной налогооблагаемой прибыли.**

Признание текущего и отложенного налога

- 57 Порядок учета влияния текущего и отложенного налога на операцию или другое событие должен соответствовать порядку учета самой операции или самого события. Этот принцип реализован в пунктах 58 до 68С.

Статьи, признанные в составе прибыли или убытка

- 58 Текущий и отложенный налог должен признаваться в качестве дохода или расхода и включаться в состав прибыли или убытка за период, за исключением той его части, которая возникает из:
- (a) Операции или события, которые признаются в том же самом или другом периоде непосредственно в составе капитала (см. пункты 61А–65); или
 - (b) объединения бизнеса (за исключением приобретения инвестиционной организацией, как она определена 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 такие ситуации, когда:
- (a) Доход в форме процентов, роялти или дивидендов получен за предыдущие периоды и включен в бухгалтерскую прибыль пропорционально времени в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка», но при этом включен в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) на основе кассового метода;

- (b) Затраты на нематериальные активы были капитализированы в соответствии с МСФО (IAS) 38 и амортизируются в составе прибыли или убытка, но при этом были вычтены в налоговых целях в момент своего 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:

- (a) Изменения в ставках налога или налоговом законодательстве;
 (b) Переоценки возместимости отложенных налоговых активов; или
 (c) Изменения в предполагаемом способе возмещения актива.

Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка, за исключением той его части, которая относится к статьям, ранее отраженным не в составе прибыли или убытка (см. пункт 63).

Статьи, признанные не в составе прибыли или убытка

61 [Удален]

61A Текущий налог и отложенный налог не отражаются в составе прибыли или убытка, если этот налог относится к статьям, отраженным в том же самом или другом периоде не в составе прибыли или убытка. Следовательно, текущий налог и отложенный налог, относящийся к статьям, отраженным в том же самом или другом периоде:

- (a) в составе прочего совокупного дохода, должен признаваться в составе прочего совокупного дохода - (см. пункт 62).
 (b) непосредственно в капитале, должен признаваться непосредственно в капитале (см. пункт 62A).

62 Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) требуют или разрешают отражать определенные статьи в составе прочего совокупного дохода. Примерами таких статей являются:

- (a) Изменение в балансовой стоимости, возникающее из переоценки основных средств (см. МСФО (IAS) 16);
 (b) [Удален];
 (c) Курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 21);
 (d) [Удален].

62A Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) требуют или разрешают отражать определенные статьи непосредственно по дебету или кредиту счетов капитала. Примерами таких статей являются:

- (a) Корректировка начального сальдо нераспределенной прибыли, возникающая либо в результате изменения в учетной политике, которое применяется ретроспективно, либо в результате исправления ошибки (см. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»);
 (b) Суммы, возникающие при первоначальном признании долевого компонента комбинированного финансового инструмента (см. пункт 23).

63 В исключительных обстоятельствах определение суммы текущего и отложенного налога, относящейся к статьям, отраженным не в составе прибыли или убытка (либо в прочем совокупном доходе, либо непосредственно в капитале), может быть затруднено. Например, это может произойти, когда:

- (a) Существуют дифференцированные ставки налога на прибыль и невозможно определить ставку, по которой облагается налогом конкретный компонент налогооблагаемой прибыли (налогового убытка);
 (b) Изменение в ставке налога или иных налоговых правилах влияет на отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство, которые относятся (целиком или частично) к статье, ранее отраженной не в составе прибыли или убытка; или
 (c) Предприятие принимает решение о признании отложенного налогового актива или прекращении его признания в полном объеме, и при этом отложенный налоговый актив относится (целиком или частично) к статье, ранее отраженной не в составе прибыли или убытка.

В таких случаях текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, отраженным не в составе прибыли или убытка, определяется на основе разумного пропорционального распределения текущего и отложенного налога предприятия в данной налоговой юрисдикции или на основе другого метода, обеспечивающего более правильное распределение в данных обстоятельствах.

- 64 МСФО (IAS) 16 не уточняет, должно ли предприятие каждый год переносить со счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенной прибыли сумму, равную разнице между амортизацией переоцененного актива и амортизацией, основанной на себестоимости этого актива. Если предприятие выполняет такой перенос, перенесенная сумма не включает никакого относящегося к ней отложенного налога. Аналогичный подход применяется и в отношении переносов, выполняемых при выбытии объектов основных средств.
- 65 Если актив переоценивается в налоговых целях и эта переоценка относится к бухгалтерской переоценке более раннего периода или к переоценке, которую предполагается провести в будущем периоде, налоговые последствия как переоценки актива, так и корректировки налоговой базы признаются в составе прочего совокупного дохода в периодах их выполнения. Тем не менее, если переоценка в налоговых целях не связана с бухгалтерской переоценкой более раннего периода или с переоценкой, которую предполагается провести в будущем периоде, налоговые последствия корректировки налоговой базы признаются в составе прибыли или убытка.
- 65A Когда предприятие выплачивает дивиденды своим акционерам, от него может потребоваться выплата части 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 капитал как часть дивидендов.

Отложенный налог, возникающий в результате объединения бизнеса

- 66 Как уже было сказано в пунктах 19 и 26 (с), временные разницы могут возникнуть при объединении бизнеса. В соответствии с МСФО (IFRS) 3 предприятие признает любые возникающие 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 обязательства влияют на сумму гудвила или прибыли от выгодной покупки, которую признает предприятие. Тем не менее, в соответствии с пунктом 15 (а) предприятие не признает отложенные налоговые обязательства, возникающие из первоначального признания гудвила.
- 67 В результате объединения бизнеса возможность реализации отложенного налогового актива покупателя, имевшегося до приобретения, может измениться. Покупатель может счесть вероятным возмещение своего собственного отложенного налогового актива, который не был признан до объединения бизнеса. Например, покупатель может оказаться в состоянии извлечь выгоду за счет зачета своих неиспользованных налоговых убытков против будущей налогооблагаемой прибыли приобретаемого предприятия. В качестве альтернативы, в результате объединения бизнеса может оказаться, что будущая налогооблагаемая прибыль не приведет к возмещению отложенного налогового актива. В таких случаях покупатель признает изменение в отложенном налоговом активе в периоде, в котором осуществлялось объединение бизнеса, но не отражает его в рамках учета объединения бизнеса и, таким образом, не учитывает его при определении гудвила или прибыли от выгодной покупки, которую признает предприятие при объединении бизнеса.
- 68 Потенциальная выгода от переноса на будущие периоды налогового убытка по налогу на прибыль или от прочих отложенных налоговых активов приобретаемого предприятия может не отвечать критериям отдельного признания на момент первоначального отражения в учете объединения бизнеса, но может впоследствии реализоваться. Предприятие должно признавать приобретаемые выгоды по отложенному налогу, которые оно реализует после объединения бизнеса, следующим образом:
- (а) Приобретенные выгоды от отложенного налога, признанные в течение периода оценки в результате получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения, должны применяться с целью уменьшения балансовой стоимости гудвила, относящегося к такому приобретению. Если балансовая стоимость такого гудвила является нулевой, любые оставшиеся выгоды от отложенного налога должны признаваться в составе прибыли или убытка.
 - (б) Все прочие приобретенные выгоды от отложенного налога, которые были реализованы, должны признаваться в составе прибыли или убытка (или не в составе прибыли или убытка, если того требует настоящий стандарт).

Текущий и отложенный налог, возникающий в результате выплат, основанных на акциях

- 68A** В некоторых налоговых юрисдикциях предприятие получает право на налоговый вычет (то есть сумму, подлежащую вычету при определении налогооблагаемой прибыли), который относится к вознаграждению, выплаченному в форме акций, опционов на акции или других долевого инструментов предприятия. Сумма этого налогового вычета может отличаться от связанных с ним накопленных расходов на выплату вознаграждения и возникать в более позднем отчетном периоде. Например, в некоторых юрисдикциях предприятие может признать расход в отношении потребления услуг, оказанных работниками в качестве возмещения за полученные опционы на акции, в соответствии с МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях» и не получать права на налоговый вычет до тех пор, пока эти опционы на акции не будут исполнены, при этом оценка налогового вычета будет производиться на основе цены акции предприятия на дату исполнения опциона.
- 68B** Аналогично затратам на исследования, которые рассматривались в пунктах 9 и 26 (b) настоящего стандарта, разница между налоговой базой услуг работников, оказанных до текущего момента (представляющей собой сумму, которую налоговые органы разрешат использовать в качестве вычета в будущих периодах) и нулевой балансовой стоимостью является вычитаемой временной разницей, приводящей к возникновению отложенного налогового актива. Если сумма, которую налоговые органы разрешат использовать в качестве вычета в будущих периодах, на конец отчетного периода неизвестна, ее расчетная оценка должна быть проведена на основе информации, имеющейся на конец отчетного периода. Например, если сумма, которую налоговые органы разрешат использовать в качестве вычета в будущих периодах, зависит от цены акции предприятия на какую-либо будущую дату, оценка вычитаемых временных разниц должна производиться на основе цены акции предприятия на конец отчетного периода.
- 68C** Как указывалось в пункте 68A, сумма налогового вычета (или расчетная оценка будущего налогового вычета, оцененного в соответствии с пунктом 68B) может отличаться от связанных с ним накопленных расходов на выплату вознаграждения. Пункт 58 настоящего стандарта требует, чтобы текущий и отложенный налог признавался в качестве дохода или расхода и включался в состав прибыли или убытка за период, за исключением той его части, которая возникает (а) из операции или события, которые признаются в том же самом или другом периоде не в составе прибыли или убытка, или (b) из объединения бизнеса (за исключением приобретения инвестиционной организацией дочерней организации, которую требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток). Если сумма налогового вычета (или расчетная оценка будущего налогового вычета) превышает сумму относящихся к нему накопленных расходов на выплату вознаграждения, это свидетельствует о том, что налоговый вычет относится не только к расходам на выплату вознаграждения, но также и к статье капитала. В этой ситуации превышение соответствующего текущего или отложенного налога должно признаваться непосредственно в составе капитала.

Представление информации

Налоговые активы и налоговые обязательства

69-70 [Удалены]

Взаимозачет

- 71** Предприятие должно проводить взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств тогда и только тогда, когда предприятие:
- (a) имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных сумм;
 - (b) намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.
- 72** Несмотря на то, что текущие налоговые активы и обязательства признаются и оцениваются отдельно, в отчете о финансовом положении проводится их взаимозачет на основе критериев, аналогичных критериям, установленным в отношении финансовых инструментов в МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации». Предприятие обычно имеет юридически закрепленное 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 налоговый орган разрешает предприятию совершать или получать единый чистый платеж.

- 73 В консолидированной финансовой отчетности текущий налоговый актив одного предприятия, входящего в группу, зачитывается против текущего налогового обязательства другого предприятия, входящего в группу, тогда и только тогда, когда такие предприятия имеют юридически закрепленное право на совершение или получение единого чистого платежа и намереваются совершить или получить такой чистый платеж или возместить актив и погасить обязательство одновременно.
- 74 **Предприятие должно проводить взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств тогда и только тогда, когда:**
- (a) предприятие имеет юридически закрепленное право на зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и
 - (b) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом либо:
 - (i) с одного и того же предприятия-налогоплательщика; либо
 - (ii) с разных предприятий-налогоплательщиков, которые намереваются либо произвести расчет по текущим налоговым обязательствам и активам на нетто-основе, либо реализовать активы и погасить обязательства одновременно в каждом будущем периоде, 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 предприятие проводило зачет отложенного налогового актива против отложенного налогового обязательства одного и того же предприятия-налогоплательщика тогда и только тогда, когда они относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом, а предприятие имеет юридически закрепленное право проводить зачет текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств.
- 76 В редких случаях предприятие может иметь юридически закрепленное право на зачет и намерение произвести нетто-расчеты в отношении лишь некоторых, но не всех периодов. В таких редких случаях может потребоваться составление подробного графика для надежного определения того, приведет ли отложенное налоговое обязательство одного предприятия-налогоплательщика к увеличению налоговых платежей в том же периоде, в котором отложенный налоговый актив другого предприятия-налогоплательщика приведет к уменьшению платежей, совершаемых таким вторым предприятием-налогоплательщиком.

Расходы 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(ах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.
- 77A [удален]

Курсовые разницы по отложенным зарубежным налоговым обязательствам или активам

- 78 МСФО (IAS) 21 требует, чтобы определенные курсовые разницы признавались в качестве доходов или расходов, но не уточняет, в какой статье отчета о совокупном доходе должны представляться такие разницы. Соответственно, в тех случаях, когда курсовые разницы по отложенным зарубежным 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 удобной для пользователей финансовой отчетности.

Раскрытие информации

- 79 Основные компоненты расхода (дохода) по налогу должны раскрываться отдельно.

- 80 Компоненты расхода (дохода) по налогу могут включать:
- (a) расход (доход) по текущему налогу на прибыль;
 - (b) любые корректировки текущего налога предыдущих периодов, признанные в отчетном периоде;
 - (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) сумму выгоды, возникающей из ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предыдущего периода, которые используются для уменьшения расхода по текущему налогу на прибыль;
 - (f) сумму выгоды, возникающей из ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предыдущего периода, которые используются 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;
 - (h) сумму расхода (дохода) по налогу, относящегося к таким изменениям в учетной политике и ошибкам, которые включаются в состав прибыли или убытка в соответствии с МСФО (IAS) 8, поскольку их ретроспективный учет не разрешен.
- 81 Следующая информация также должна раскрываться отдельно:
- (a) агрегированный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые отражаются непосредственно в капитале (см. пункт 62A);
 - (ab) сумма налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода (см. пункт 62 и МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.));
 - (b) [Удален]
 - (c) объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу и бухгалтерской прибылью в одной из следующих форм (либо в обеих формах):
 - (i) числовая сверка расхода (дохода) по налогу и результатов умножения бухгалтерской прибыли на применимую ставку (применимые ставки) налога с раскрытием информации о методе расчета применимой ставки (применимых ставок) налога; или
 - (ii) числовая сверка средней эффективной ставки налога и применимой ставки налога с 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, если применимо) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов, в отношении которых в отчете о финансовом положении не признается отложенный налоговый актив;
 - (f) агрегированная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия и с долями участия в совместной деятельности, в отношении которых не признаются отложенные налоговые обязательства (см. пункт 39);
 - (g) в отношении каждого вида временных разниц и каждого вида неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов:
 - (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 прекращенной деятельности, расход по налогу, касающийся:
 - (i) дохода или убытка при прекращении деятельности; и

- (ii) прибыль или убыток от обычной деятельности за период при прекращении деятельности вместе с соответствующими суммами за каждый представленный предыдущий период;
- (i) сумма налоговых последствий выплаты акционерам предприятия дивидендов, предложенных или объявленных до даты утверждения финансовой отчетности, но не признанных в качестве обязательства в финансовой отчетности;
- (j) если в результате объединения бизнеса, при котором предприятие является покупателем, приводит к изменению суммы, признанной в отношении отложенного налогового актива до его приобретения (см. пункт 67), сумма такого изменения; и
- (k) если выгоды от отложенного налога, приобретаемые при объединении бизнеса, не признаются на дату приобретения, но признаются после даты приобретения (см. пункт 68), описание события или изменения в обстоятельствах, которое привело к признанию выгод от отложенного налога.
- 82** Предприятие должно раскрыть информацию о сумме отложенного налогового актива и характере данных, на основе которых он был признан, если:
- (a) использование отложенного налогового актива зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую из восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц; и
- (b) предприятие понесло убыток либо в текущем, либо в предшествующем периоде в налоговой юрисдикции, к которой относится отложенный налоговый актив.
- 82A** В обстоятельствах, описанных в пункте 52A, предприятие должно раскрыть информацию о характере потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов акционерам. Кроме того, предприятие должно раскрыть информацию о суммах потенциальных налоговых последствий, которые можно определить, и 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 подлежат 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 предприятие использует применимую ставку налога, обеспечивающую наиболее значимую для пользователей финансовой отчетности информацию. Часто наиболее значимой ставкой является внутренняя национальная ставка налога в стране, резидентом которой является предприятие, объединяющая ставку налога, применяемую в отношении национальных налогов, со ставками, применяемыми в отношении любых местных налогов, которые рассчитываются на практически аналогичном уровне налогооблагаемой прибыли (налогового убытка). Тем не менее, для предприятия, осуществляющего свою деятельность в нескольких юрисдикциях, может оказаться более целесообразным объединять отдельные сверки, подготовленные с использованием внутренней национальной ставки в каждой отдельной юрисдикции. Приведенный ниже пример показывает, каким образом выбор применимой ставки налога влияет на представление числовой сверки.

Пример, иллюстрирующий пункт 85

В 19x2 г. предприятие имеет бухгалтерскую прибыль в своей собственной юрисдикции (страна А) в размере 1 500 (19x1 г.: 2 000) и в стране б в размере 1 500 (19x1 г.: 500). Ставка налога составляет 30% в стране А и 20% в стране В. В стране А расходы в размере 100 (19x1 г.: 200) не подлежат вычету в налоговых целях.

Ниже приведен пример сверки с использованием национальной ставки налога.

	19X1 г.	19X2 г.
Бухгалтерская прибыль	2,500	3,000

Пример, иллюстрирующий пункт 85		
<i>Налог по национальной ставке 30%</i>	750	900
<i>Налоговые последствия расходов, не подлежащих вычету в налоговых целях</i>	60	30
<i>Эффект более низких ставок налога в стране В</i>	(50)	(150)
<i>Расходы по налогу на прибыль</i>	<u>760</u>	<u>780</u>
<i>Ниже приведен пример сверки, подготовленной путем объединения отдельных сверок для каждой национальной юрисдикции. Согласно этому методу, последствие различий между собственной национальной ставкой налога отчитывающегося предприятия и ставкой налога в других юрисдикциях не отражается в сверке в качестве отдельной статьи. Предприятию, возможно, придется представить анализ влияния значительных изменений либо в ставках налога, либо в комбинации прибыли, заработанной в разных юрисдикциях, для того чтобы объяснить изменения в применимой ставке (применимых ставках) налога в соответствии с требованиями пункта 81 (d).</i>		
<i>Бухгалтерская прибыль</i>	<u>2,500</u>	<u>3,000</u>
<i>Налог по национальным ставкам, применяемым к прибылям в соответствующей стране</i>	700	750
<i>Налоговые последствия расходов, не подлежащих вычету в налоговых целях</i>	60	30
<i>Расходы по налогу на прибыль</i>	<u>760</u>	<u>780</u>

- 86 Средняя эффективная ставка налога представляет собой результат деления расхода по налогу на прибыль (дохода по налогу на прибыль) на бухгалтерскую прибыль.
- 87 Часто оказывается практически невозможным рассчитать сумму непризнанных отложенных налоговых обязательств, возникающих в отношении инвестиций в дочерние предприятия, филиалы, ассоциированные предприятия и долей участия в совместной деятельности (см. пункт 39). Поэтому настоящий стандарт требует, чтобы предприятие раскрывало информацию об агрегированной сумме соответствующих временных разниц, но не требует раскрытия информации об отложенных налоговых обязательствах. Тем не менее, приветствуется, если предприятия по возможности раскрывают суммы непризнанных отложенных налоговых обязательств, поскольку пользователи финансовой отчетности могут счесть такую информацию полезной.
- 87A В соответствии с требованиями пункта 82A предприятие должно раскрыть информацию о характере потенциальных налоговых последствий, возникающих в результате выплаты дивидендов акционерам. Предприятие раскрывает информацию о важных характеристиках налоговых систем и факторах, которые влияют на сумму потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов.
- 87B Иногда практически невозможно рассчитать общую сумму потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов акционерам. Например, это может произойти в случае, когда у предприятия имеется большое количество зарубежных дочерних предприятий. Тем не менее, даже в таких случаях некоторые составляющие общей суммы можно легко определить. Например, в консолидированной группе материнское предприятие и часть его дочерних предприятий могли уплатить налоги на прибыль с нераспределенной прибыли по более высокой ставке, и им может быть известна сумма, которую они смогут возместить при выплате дивидендов из консолидированной нераспределенной прибыли в будущем. В этом случае раскрывается информация о сумме, которую можно возместить. Если применимо, предприятие также раскрывает информацию о наличии дополнительных потенциальных

налоговых последствий, которые практически невозможно определить. В отдельной финансовой отчетности материнского предприятия, если таковая имеется, раскрытие информации о потенциальных налоговых последствиях относится к нераспределенной прибыли материнского предприятия.

- 87С К предприятию, от которого требуется раскрытие информации в соответствии с пунктом 82А, также могут предъявляться требования к раскрытию информации, относящейся к временным разницам, связанным с инвестициями в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные предприятия или с долями участия в совместной деятельности. В таких случаях предприятие принимает данные требования во внимание при определении состава информации, которая должна быть раскрыта в соответствии с пунктом 82А. Например, от предприятия может потребоваться раскрытие информации об агрегированной сумме временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние предприятия, в отношении которых не были признаны отложенные налоговые обязательства (см. пункт 81 (f)). При отсутствии практической возможности рассчитать суммы непризнанных отложенных налоговых обязательств (см. пункт 87) может оказаться практически невозможным и определение суммы потенциальных налоговых последствий выплаты дивидендов, относящихся к этим дочерним предприятиям.
- 88 Предприятие раскрывает информацию о любых относящихся к налогам условных обязательствах и условных активах в соответствии с МСФО (IAS) 37 «*Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы*». Например, условные обязательства и условные активы могут возникнуть из неурегулированных споров с налоговыми органами. Аналогичным образом, если изменения в ставках налога или налоговом законодательстве вводятся в действие или объявляются после окончания отчетного периода предприятие раскрывает информацию о любом значительном влиянии этих изменений на свои текущие и отложенные налоговые активы и обязательства (см. МСФО (IAS) 10 «*События после окончания отчетного периода*»).

Дата вступления в силу:

- 89 Настоящий стандарт вступает в силу в отношении финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 1998 г. или после этой даты, с учетом исключений, предусмотренных в пункте 91. Если предприятие применяет настоящий стандарт в отношении финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся до 1 января 1998 г., предприятие обязано раскрыть тот факт, что оно применило настоящий стандарт вместо МСФО (IAS) 12 «*Учет налогов на прибыль*», утвержденного в 1979 г.
- 90 Настоящий стандарт заменяет МСФО (IAS) 12 «*Учет налогов на прибыль*», утвержденный в 1979 г.
- 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*, охватывающей периоды, начинающиеся 1 января 2001 г. или после этой даты. Досрочное применение приветствуется. Если досрочное применение влияет на финансовую отчетность, предприятие должно раскрыть данный факт.
- 92 МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Кроме этого, он внес поправки в пункты 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68С, 77 и 81, удалил пункт 61 и добавил пункты 61А, 62А и 77А. Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 93 Пункт 68 должен применяться на перспективной основе с даты вступления в силу МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении признания отложенных налоговых активов, приобретенных при объединении бизнеса.
- 94 Следовательно, предприятия не должны корректировать учет в отношении предыдущих объединений бизнеса, если налоговые льготы не удовлетворяли критериям отдельного признания на дату приобретения и были признаны после даты приобретения, за исключением случаев, когда льготы признаются в течение периода оценки в результате получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения. Прочие налоговые льготы должны признаваться в составе прибыли или убытка (или не в составе прибыли или убытка, если этого требует настоящий стандарт).

* В пункте 91 говорится о «годовой финансовой отчетности», что соответствует более четким формулировкам определения дат вступления в силу, принятым в 1998 г. В пункте 89 говорится о «финансовой отчетности».

- 95 МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) внес поправки в пункты 21 и 67 и добавил пункты 32А и 81(j) и (к). Предприятие должно применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.) в отношении более раннего периода, то указанные поправки должны применяться в отношении такого более раннего периода.
- 96 [Удален]
- 97 МСФО (IFRS) 9, выпущенный в октябре 2010 года, внес поправки в пункт 20 и удалил пункт 96. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 9 в редакции, выпущенной в октябре 2010 года.
- 98 Пункт 52 был перенумерован в пункт 51А, пункт 10 и примеры к пункту 51А были изменены, пункты 51В и 51С и последующий пример, пункты 51D, 51Е и 99 были добавлены публикацией «Отложенный налог: возмещение активов, лежащих в основе соглашения». Предприятие должно применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2012 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применяет данные поправки в отношении более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.
- 98А МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в пункты 2, 15, 18(е), 24, 38, 39, 43–45, 81(f), 87 и 87С. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 11.
- 98В Документ «Представление статей прочего совокупного дохода» (Поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенный в июне 2011 года, внес поправки в пункт 77 и удалил пункт 77А. Предприятие должно применять эти поправки при применении МСФО (IAS) 1 в действующей редакции с учётом поправок, внесенных в июне 2011 г.
- 98С Документ «Инвестиционные организации (Поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 10, Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 12 и Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 27)», выпущенный в октябре 2012 года, внес изменения в пункты 58 и 68С. Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Досрочное применение документа «Инвестиционные организации» разрешается. Если организация применяет данные поправки досрочно, она должна применить одновременно все поправки, включенные в состав документа «Инвестиционные организации».

Прекращение действия Разъяснения ПКР (SIC) 21

- 99 Поправки, внесенные публикацией «Отложенный налог: возмещение активов, лежащих в основе соглашения», выпущенной в 2010 году, заменяют собой Разъяснения ПКР (SIC) 21 «Налоги на прибыль: возмещение переоцененных немортизуемых активов»