

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12

Податки на прибуток

Мета

Мета цього Стандарту – визначити обліковий підхід до податків на прибуток. Принциповим питанням обліку податків на прибуток є визначення того, як обліковувати поточні та майбутні податкові наслідки:

- а) майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання; та
- б) операцій та інших подій поточного періоду, які визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Природним для визнання актива чи зобов'язання є те, що суб'єкт господарювання, що звітує, передбачає відшкодувати або компенсувати балансову вартість актива чи зобов'язання. Якщо є ймовірність того, що відшкодування або компенсація балансової вартості такого актива чи зобов'язання збільшить (зменшить) суму майбутніх податкових платежів порівняно з тим, якими вони були б у разі відсутності податкових наслідків відшкодування або компенсації, суб'єкт господарювання, згідно з вимогами цього Стандарту, визнає відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив) за деякими обмеженими винятками.

Згідно з вимогами цього Стандарту, суб'єкт господарювання веде облік податкових наслідків операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та інших подій. Отже, якщо операції та інші події визнані у прибутку або збитку, то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися у прибутку або збитку. Якщо операції та інші події визнані поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі), то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або, відповідно, безпосередньо у власному капіталі). Подібно до цього, визнання відстрочених податкових активів і зобов'язань при об'єднанні бізнесу впливає на суму гудвілу, що виникає внаслідок такого об'єднання, або на суму визнаного прибутку від вигідної покупки.

У цьому Стандарті також розглядається визнання відстрочених податкових активів, що виникають від невикористаних податкових збитків або невикористаних податкових пільг, подання податків на прибуток у фінансовій звітності та розкриття інформації про податки на прибуток.

Сфера застосування

- 1 Цей Стандарт слід застосовувати для обліку податків на прибуток.
- 2 У цьому Стандарті доскладу податків на прибуток включаються всі внутрішні та закордонні податки, що базуються на оподаткованому прибутку. Податки на прибуток включають також інші податки, зокрема податки на дивіденди, які мають бути сплачені дочірнім чи асоційованим підприємством або суб'єктом спільної діяльності суб'єктові господарювання, що звітує.
- 3 [Вилучено]
- 4 Цей Стандарт не розглядає методи обліку державних грантів (див. МСБО 20 “Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу”) та інвестиційні податкові пільги. Проте цей Стандарт поширюється на облік тимчасових різниць, що можуть виникати від зазначених грантів або інвестиційних податкових пільг.

Визначення

5 Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

Обліковий прибуток – прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат.

Оподатковуваний прибуток (податковий збиток) – прибуток (збиток) за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню).

Податкові витрати (податковий дохід) – загальна сума, що включається до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних та відстрочених податків.

Поточний податок – сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період.

Відстрочені податкові зобов'язання – суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць.

Відстрочені податкові активи – це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

- а) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню;
- б) перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди; та
- в) перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди.

Тимчасові різниці – це різниці між балансовою вартістю актива чи зобов'язання в звіті про фінансовий стан та їх податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути:

- а) *тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню* – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість актива або зобов'язання відшкодовується чи погашається; або
- б) *тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню* – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що підлягають вирахуванню, коли балансова вартість актива чи зобов'язання відшкодовується або погашається.

Податкова база актива або зобов'язання – це сума, яка використовується для цілей оподаткування цього актива або зобов'язання.

6 Податкові витрати (податковий дохід) охоплюють поточні податкові витрати (поточний податок на прибуток) і відстрочені податкові витрати (відстрочений податок на прибуток).

Податкова база

7 Податкова база актива – це сума, яка буде вирахувана для цілей оподаткування із суми оподаткованих економічних вигід, що надходять суб'єктові господарювання, коли він відшкодує балансову вартість актива. Якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база актива дорівнюватиме його балансовій вартості.

Приклади

- 1 Собівартість машини становить 100. Для цілей оподаткування амортизація на суму 30 уже була вирахувана в поточному та попередніх періодах, решта суми буде вирахувана в майбутніх періодах як амортизація або як вирахування після вибуття. Дохід, що виникає від використання машини, підлягає оподаткуванню, і будь-який прибуток від вибуття машини підлягатиме оподаткуванню, а будь-який збиток від вибуття вираховуватиметься для цілей оподаткування. *Податкова база машини становить 70.*
- 2 Балансова вартість відсотків, що підлягають отриманню, становить 100. Відповідний дохід від відсотків оподатковуватиметься на касовій основі. *Податкова база відсотків, що підлягають отриманню, дорівнює нулю.*
- 3 Балансова вартість торговельної дебіторської заборгованості становить 100. Відповідний дохід уже було включено в оподатковуваний прибуток (податковий збиток). *Податкова база торговельної дебіторської заборгованості становить 100.*
- 4 Балансова вартість дебіторської заборгованості дочірнього підприємства за дивідендами становить 100. Дивіденди оподаткуванню не підлягають. *По суті, вся балансова вартість актива підлягає вирахуванню з економічної вигоди. Відповідно, податкова база дебіторської заборгованості за дивідендами становить 100.¹*
- 5 Балансова вартість дебіторської заборгованості за позикою становить 100. Погашення позики не матиме жодних податкових наслідків. *Податкова база позики становить 100.*

¹ Згідно з цим аналізом, тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню, немає. Альтернативний аналіз показує, що податкова база дивідендів, які підлягають отриманню, становить нуль і ставка оподаткування, яка дорівнює нулю, застосовується до тимчасової оподаткованої різниці 100. За даними обох аналізів відстроченого податкового зобов'язання немає.

- 8 Податковою базою зобов'язання є його балансова вартість за вирахуванням будь-яких сум, що не підлягатимуть оподаткуванню по відношенню до цього зобов'язання в майбутніх періодах. У випадку доходу, отриманого авансом, податковою базою зобов'язання буде його балансова вартість за вирахуванням будь-якої суми доходу, який не підлягатиме оподаткуванню в майбутніх періодах.

Приклади

- 1 Поточні зобов'язання включають нараховані витрати, балансова вартість яких становить 100. Відповідні витрати вираховуватимуться для цілей оподаткування на касовій основі. *Податкова база нарахованих витрат становить нуль.*
- 2 Поточні зобов'язання включають дохід від відсотків, отриманий авансом, балансова вартість якого становить 100. Відповідний дохід від відсотків був оподатковуваний на касовій основі. *Податкова база отриманих авансом відсотків дорівнює нулю.*
- 3 Поточні зобов'язання включають нараховані витрати, балансова вартість яких становить 100. Відповідні витрати вже були вираховані для цілей оподаткування. *Податкова база нарахованих витрат становить 100.*
- 4 Поточні зобов'язання включають нараховані штрафи та пеню, балансова вартість яких становить 100. Штрафи та пеня не підлягають вирахуванню для цілей оподаткування. *Податкова база нарахованих штрафів та пені становить 100².*
- 5 Балансова вартість кредиторської заборгованості за позику становить 100. Погашення позики не матиме податкових наслідків. *Податкова база позики становить 100.*

¹Згідно з цим аналізом тимчасової різниці, яка не підлягає оподаткуванню, немає. Альтернативний аналіз показує, що податкова база нарахованих штрафів та пені, які підлягають сплаті, становить нуль і ставка оподаткування, яка дорівнює нулю, застосовується до тимчасової оподаткованої різниці 100. За даними обох аналізів відстроченого податкового зобов'язання немає.

- 9 Деякі статті мають податкову базу, але не визнаються у звіті про фінансовий стан як активи та зобов'язання. Наприклад, витрати на дослідження визнаються як витрати при визначенні облікового прибутку за період, у якому вони понесені, але може не дозволятися їх вирахування при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) у подальших періодах. Різниця між податковою базою витрат на дослідження (тобто сумою, що її податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах) та балансовою вартістю, яка дорівнює нулю, є тимчасовою різницею, яка підлягає вирахуванню, що спричиняє виникнення відстроченого податкового актива.
- 10 Якщо податкова база актива чи зобов'язання не є відразу очевидною, корисно брати до уваги основний принцип, на якому базується цей Стандарт: суб'єкт господарювання (за деякими обмеженими винятками) визнає відстрочене податкове зобов'язання (актив), якщо відшкодування або погашення балансової вартості актива чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі порівняно з тим, якими вони були б, якби такі відшкодування або погашення не мали податкових наслідків. У прикладі В після параграфу 51А наведено обставини, за яких може бути корисним узяти до уваги цей основний принцип, наприклад, коли податкова база актива чи зобов'язання залежить від очікуваного способу відшкодування або компенсації.
- 11 У консолідованій фінансовій звітності тимчасові різниці визначаються шляхом порівняння балансової вартості активів і зобов'язань у консолідованій фінансовій звітності з відповідною податковою базою. Податкова база визначається з посиланням на консолідовану податкову декларацію, яка складається в тих юрисдикціях, до яких вона подається. В інших юрисдикціях податкова база визначається з посиланням на податкові декларації кожного суб'єкта господарювання, який входить до групи.

Визнання поточних податкових зобов'язань та поточних податкових активів

- 12** Поточний податок за поточний і попередні періоди слід визнавати як зобов'язання на суму, що не була сплачена. Якщо вже сплачена сума податків за поточний та попередній періоди перевищує суму, яка підлягає сплаті за ці періоди, то перевищення слід визнавати як актив.
- 13** Вигоду, пов'язану з податковим збитком, який можна зараховувати для відшкодування поточного податку попереднього періоду, слід визнавати як актив.
- 14** Якщо податковий збиток використовується для відшкодування поточного податку попереднього періоду, суб'єкт господарювання визнає вигоду як актив у тому періоді, у якому виник податковий збиток, оскільки є ймовірність отримання вигоди суб'єктом господарювання і цю вигоду можна достовірно оцінити.

Визнання відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню

- 15** Відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, крім тих випадків, коли такі різниці виникають від: а) первісного визнання гудвілу, або
- б) первісного визнання актива чи зобов'язання в операції, яка:
- і) не є об'єднанням бізнесу; та
 - ii) не має під час здійснення жодного впливу ні на обліковий, ні на оподатковуваний прибуток (податковий збиток).

Проте щодо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також пов'язаних з частками у спільній діяльності, відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати відповідно до вимог параграфа 39.

- 16** Природним при визнанні актива є те, що його балансова вартість буде відшкодована у вигляді економічних вигід, які суб'єкт господарювання отримає в майбутніх періодах. Якщо балансова вартість актива перевищує його податкову базу, сума економічних вигід, що підлягає оподаткуванню, перевищить суму, яку дозволить вирахувати для цілей оподаткування. Така різниця є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню, а зобов'язання виплатити остаточні податки на прибуток у майбутніх періодах є відстроченим податковим зобов'язанням. Оскільки суб'єкт господарювання відшкодовує балансову вартість актива, тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, сторнується, і суб'єкт господарювання матиме оподатковуваний прибуток. Це робить можливим втрату економічної вигоди суб'єктом господарювання у вигляді податкових платежів. Отже, цей Стандарт вимагає визнання всіх відстрочених податкових зобов'язань, за винятком певних обставин, зазначених у параграфах 15 та 39.

Приклад

Собівартість актива становить 150, його балансова вартість – 100. Кумулятивна амортизація для цілей оподаткування – 90, ставка оподаткування – 25%.

Податкова база актива становить 60 (собівартість дорівнює 150 за вирахування кумулятивної податкової амортизації, яка становить 90). Для відшкодування балансової вартості, яка становить 100, суб'єкт господарювання має заробити оподатковуваний прибуток, який дорівнює 100, але зможе лише вирахувати податкову амортизацію 60. Отже, суб'єкт господарювання сплатить податок на прибуток 10 (40 за ставкою 25%), коли він відшкодує балансову вартість актива. Різниця між балансовою вартістю 100 і податковою базою 60 становить тимчасову різницю 40, що підлягає оподаткуванню. Таким чином, суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання 10 (40 за ставкою 25%), яке становить собою податки на прибуток, котрі він сплатить, коли відшкодує балансову вартість актива.

- 17** Деякі тимчасові різниці виникають, коли дохід або витрати включаються до облікового прибутку одного періоду та до оподаткованого прибутку іншого періоду. Такі тимчасові різниці часто називаються різницями в часі. Далі наведено приклади тимчасових різниць цього типу, які є тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню, і які спричиняють відстрочені податкові зобов'язання:
- а) дохід від відсотків включається до облікового прибутку пропорційно часу, але в деяких юрисдикціях може включатися до оподаткованого прибутку при отриманні грошових коштів. Податкова база дебіторської заборгованості, визнаної у звіті про фінансовий стан щодо зазначеного доходу, дорівнює нулю, оскільки дохід не впливає на оподатковуваний прибуток, доки грошові кошти не будуть отримані;
 - б) амортизація, що використовується при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку), може відрізнитися від суми амортизації, що використовується при визначенні облікового прибутку. Тимчасова різниця – це різниця між балансовою вартістю актива та його податковою базою, яка є первісною собівартістю актива мінус усі вирахування, дозволені податковими органами щодо цього актива при визначенні оподаткованого прибутку за поточний та попередні періоди. Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, виникає і веде до виникнення відстроченого податкового зобов'язання при прискореній податковій амортизації (якщо податкова амортизація відбувається повільнішими темпами, ніж облікова амортизація, тоді виникає тимчасова різниця, яка не підлягає оподаткуванню і веде до виникнення відстроченого податкового актива); та
 - в) витрати на розробку можуть бути капіталізовані та амортизовані протягом майбутніх періодів, але можуть вираховуватися при визначенні облікового прибутку в тому періоді, у якому вони понесені. Податкова база таких витрат на розробки дорівнює нулю, оскільки їх уже вираховували з оподаткованого прибутку. Тимчасова різниця є різницею між балансовою вартістю витрат на розробки та їхньою нульовою податковою базою.
- 18** Тимчасові різниці також виникають, коли:
- а) придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання при об'єднанні бізнесу визнаються за їхньою справедливою вартістю згідно з МСФЗ 3 “Об'єднання бізнесу”, але відповідні коригування для цілей оподаткування не здійснюються (див. параграф 19);
 - б) активи переоцінюються, але відповідне коригування для цілей оподаткування не здійснюється (див. параграф 20);
 - в) при об'єднанні бізнесу виникає гудвіл (див. параграф 21);
 - г) податкова база актива або зобов'язання після первісного визнання відрізняється від його первісної балансової вартості, наприклад, коли суб'єкт господарювання отримує вигоду від

державних грантів, що не підлягають оподаткуванню і пов'язані з активами (див. параграфи 22 та 33), або

- г) балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства чи частки у спільній діяльності відрізняється від податкової бази інвестицій або часток участі (див. параграфи 38-45).

Об'єднання бізнесу

- 19 За деякими винятками придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання визнаються при об'єднанні бізнесу за їхньою справедливою вартістю на дату придбання. Тимчасові різниці виникають тоді, коли об'єднання бізнесу не впливає (або впливає іншим чином) на податкові бази придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, прийнятих за їхньою справедливою вартістю. Наприклад, якщо балансова вартість актива збільшується до справедливої вартості, а податковою базою цього актива залишається собівартість актива для попереднього власника, то виникає тимчасова різниця, яка підлягає оподаткуванню і веде до виникнення відстроченого податкового зобов'язання. Таке остаточне відстрочене податкове зобов'язання впливає на гудвіл (див. параграф 66).

Активи, що обліковуються за справедливою вартістю

- 20 МСФЗ дозволяють або вимагають обліковувати певні активи за справедливою вартістю або переоцінювати їх (див., наприклад, МСБО 16 "*Основні засоби*", МСБО 38 "*Нематеріальні активи*", МСБО 40 "*Інвестиційна нерухомість*" та МСБО39). У деяких юрисдикціях переоцінка або інше перерахування вартості актива до справедливої вартості впливає на оподатковуваний прибуток (податковий збиток) за поточний період. Унаслідок цього податкову базу актива коригують і тимчасова різниця не виникає. В інших юрисдикціях переоцінка чи перерахування вартості актива не впливає на оподатковуваний прибуток періоду переоцінки або перерахування, а отже, податкову базу актива не коригують. Незважаючи на це, майбутнє відшкодування балансової вартості приведе до отримання суб'єктом господарювання економічних вигід, які підлягають оподаткуванню, а сума, яка вираховується для цілей оподаткування, відрізнятиметься від суми цих економічних вигід. Різниця між балансовою вартістю переоціненого актива та його податковою базою є тимчасовою різницею, і вона спричиняє виникнення відстроченого податкового зобов'язання чи актива. Це твердження є правильним, навіть якщо:

- а) суб'єкт господарювання не має наміру продати актив. У таких випадках переоцінена балансова вартість актива відшкодуватиметься шляхом його використання, а це генеруватиме оподатковуваний прибуток, що перевищуватиме амортизацію, яка є допустимою для цілей оподаткування в майбутніх періодах, або
- б) податок на приріст капіталу відстрочується, якщо надходження від продажу актива інвестують у подібні активи. У таких випадках податок врешті-решт підлягає сплаті після продажу або використання подібних активів.

Гудвіл

- 21 Гудвіл, що виникає від об'єднання бізнесу, визначається як зазначене нижче перевищення (а) над (б):

- (а) сукупності:
- (і) переданої компенсації, визначеної згідно з МСФЗ 3, яка, як правило, вимагає справедливої вартості на дату придбання;
- (ii) суми неконтрольованої частки в об'єкті придбання, визнаної згідно з МСФЗ 3; та

- (iii) справедливої вартості на дату придбання раніше утримуваної покупцем частки участі в об'єкті придбання при поетапному об'єднанні бізнесу.
- (б) чистим прибутком сум ідентифікованих активів та прийнятих зобов'язань на дату придбання, визначених згідно з МСФЗ 3.

Податкові органи багатьох юрисдикцій не дозволяють відносити зменшення балансової вартості гудвілу на витрати до вирахування при визначенні оподатковуваного прибутку. Крім того, в таких юрисдикціях собівартість гудвілу часто не підлягає вирахуванню, якщо дочірнє підприємство ліквідує свій основний бізнес. У таких юрисдикціях податкова база гудвілу дорівнює нулю. Будь-яка різниця між балансовою вартістю гудвілу та його нульовою податковою базою є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню. Проте цей Стандарт не дозволяє визнання остаточного відстроченого податкового зобов'язання, оскільки гудвіл оцінюється за залишковою сумою, а визнання відстроченого податкового зобов'язання спричинило б збільшення балансової вартості гудвілу.

- 21А Подальші зменшення відстроченого податкового зобов'язання, яке є невизнаним через те, що воно виникає від первісного визнання гудвілу, також розглядаються як такі, що виникають від первісного визнання гудвілу і тому не визнаються згідно з параграфом 15 а). Наприклад, якщо гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, має вартість 100 ВО, але його податкова база дорівнює нулю, параграф 15 а) забороняє суб'єктові господарювання визнання остаточного відстроченого податкового зобов'язання. Якщо суб'єкт господарювання у подальшому визнає збиток від зменшення корисності розміром 20 ВО для такого гудвілу, то сума тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню і відноситься до гудвілу, зменшується зі 100 ВО до 80 ВО, з остаточним зменшенням вартості невизнаного відстроченого податкового зобов'язання. Це зменшення вартості невизнаного відстроченого податкового зобов'язання також розглядається як пов'язане з первісним визнанням гудвілу, а тому його визнання заборонено згідно з параграфом 15 а).
- 21Б Проте відстрочені податкові зобов'язання щодо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню та пов'язані з гудвілом, визнаються за умови, якщо вони не виникають від первісного визнання гудвілу. Наприклад, якщо гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, має вартість 100 ВО, яка підлягає вирахуванню для цілей оподаткування за ставкою 20 відсотків на рік, починаючи з року придбання, то податкова база гудвілу дорівнює 100 ВО після первісного визнання і становить 80 ВО наприкінці року придбання. Якщо балансова вартість гудвілу наприкінці року придбання залишається незмінною в сумі 100 ВО, то тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню і дорівнює 20 ВО, виникає наприкінці цього року. Оскільки ця тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, не пов'язана з первісним визнанням гудвілу, остаточне відстрочене податкове зобов'язання визнається.

Первісне визнання актива чи зобов'язання

- 22 Тимчасова різниця може виникнути після первісного визнання актива чи зобов'язання, наприклад, якщо частина або вся собівартість актива не підлягатиме вирахуванню для цілей оподаткування. Метод обліку таких тимчасових різниць залежить від характеру операції, яка привела до первісного визнання актива:
- а) при об'єднанні бізнесу суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання чи актив, а це впливає на суму гудвілу або прибутку від вигідної покупки, який він визнає (див. параграф 19);
 - б) якщо операція впливає на обліковий або оподатковуваний прибуток, суб'єкт господарювання визнає будь-яке відстрочене податкове зобов'язання чи актив і остаточні відстрочені податкові витрати або дохід у прибутку або збитку (див. параграф 59);

- в) якщо операція не є об'єднанням бізнесу і не впливає ні на обліковий прибуток, ні на оподатковуваний прибуток, суб'єкт господарювання визнавав би (у разі відсутності обмежень, зазначених у параграфах 15 та 24) остаточне відстрочене податкове зобов'язання або актив та коригував би балансову вартість актива чи зобов'язання на таку саму величину. Подібне коригування зробить фінансову звітність менш прозорою, а тому цей Стандарт забороняє суб'єктові господарювання визнавати остаточне відстрочене податкове зобов'язання чи актив як при первісному, так і при подальшому визнанні (див. далі приклад). Крім того, суб'єкт господарювання не визнає подальших змін невизнаного відстроченого податкового зобов'язання чи актива при амортизації актива.

Приклад до параграфа 22в)

Суб'єкт господарювання має намір використовувати актив, собівартість якого становить 1000, протягом строку його корисної експлуатації (п'ять років), а потім продати за нульовою ліквідаційною вартістю. Ставка оподаткування дорівнює 40%. Амортизація актива не підлягає вирахуванню для цілей оподаткування. Після продажу будь-який приріст капіталу не підлягатиме оподаткуванню, а будь-яка втрата капіталу не підлягатиме вирахуванню для цілей оподаткування.

Коли суб'єкт господарювання відшкодує балансову вартість актива, він отримає оподатковуваний прибуток 1000 і сплатить податок 400. Суб'єкт господарювання не визнає остаточного відстроченого податкового зобов'язання 400, оскільки воно виникає від первісного визнання актива.

У наступному році балансова вартість актива становитиме 800. Отримавши оподатковуваний прибуток 800, суб'єкт господарювання сплатить податок 320. Суб'єкт господарювання не визнає відстроченого податкового зобов'язання 320, оскільки воно виникає від первісного визнання актива.

- 23 Відповідно до МСБО 32 “Фінансові інструменти: подання”, емітент складного фінансового інструмента (наприклад, облігацій, які можна конвертувати) класифікує компонент зобов'язання інструмента як зобов'язання, а компонент власного капіталу – як власний капітал. У деяких юрисдикціях податкова база компонента зобов'язання після первісного визнання дорівнює первісній балансовій вартості суми компонентів зобов'язання та власного капіталу. Остаточна оподатковувана тимчасова різниця виникає після первісного визнання компонента власного капіталу окремо від компонента зобов'язання. Тому виняток, установлений у параграфі 15 б), не застосовується. Отже, суб'єкт господарювання визнає остаточне відстрочене зобов'язання. Згідно з параграфом 61, відстрочене податкове зобов'язання безпосередньо дебетується на балансову вартість компонента власного капіталу. Відповідно до параграфа 58, подальші зміни відстроченого податкового зобов'язання визнають у прибутку або збитку як відстрочені податкові витрати (дохід).

Тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню

- 24 Відстрочений податковий актив слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, якщо є ймовірним*, що буде отримано оподатковуваний прибуток, до якого можна застосовувати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню, за винятком ситуацій, коли відстрочений податковий актив виникає від первісного визнання актива або зобов'язання в операції, яка:

- не є об'єднанням бізнесу; та
- не впливає під час здійснення операції ні на обліковий прибуток, ні на оподатковуваний прибуток (податковий збиток).

Однак у випадку тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і відносяться до інвестицій

у дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також до часток участі у спільній діяльності, відстрочений податковий актив слід визнавати відповідно до параграфу 44.

- 25 Природним при визнанні зобов'язання є те, що балансова вартість буде погашена у майбутніх періодах шляхом вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, які втілюють економічні вигоди. Коли ресурси вибувають із суб'єкта господарювання, їхню суму частково або повністю можна вираховувати при визначенні оподаткованого прибутку пізнішого періоду, ніж той, у якому визнається зобов'язання. У таких випадках існує тимчасова різниця між балансовою вартістю зобов'язання та його податковою базою. Відповідно, відстрочений податковий актив виникає щодо податків на прибуток, що їх можна відшкодувати в майбутніх періодах, коли цю частину зобов'язання визнають як вирахування при визначенні оподаткованого прибутку. Подібно до цього, якщо податкова база актива перевищує його балансову вартість, така різниця веде до виникнення відстроченого податкового актива щодо податків на прибуток, які відшкодуватимуться в майбутніх періодах.

Приклад

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання 100 за нарахованими витратами щодо гарантій на продукцію. Для цілей оподаткування витрати щодо гарантій на продукцію не підлягатимуть вирахуванню, доки суб'єкт господарювання не сплатить претензії. Ставка оподаткування становить 25%.

Податкова база зобов'язання дорівнює нулю (балансова вартість 100 мінус сума, що підлягатиме вирахуванню для цілей оподаткування стосовно цього зобов'язання в майбутніх періодах). При погашенні зобов'язання за балансовою вартістю суб'єкта господарювання зменшить свій майбутній оподатковуваний прибуток на 100 і, відповідно, зменшить свої майбутні податкові платежі на 25 (100 за ставкою 25%). Різниця між балансовою вартістю 100 і нульовою податковою базою є тимчасовою різницею, яка підлягає вирахуванню, сумою 100. Таким чином, суб'єкт господарювання визнає відстрочений податковий актив 25 (100 за ставкою 25%) за умови ймовірності того, що суб'єкт господарювання заробить достатній оподатковуваний прибуток у майбутніх періодах, щоб отримати вигоди від зменшення суми податкових платежів.

- 26 Далі наведено приклади тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і ведуть до виникнення відстрочених податкових активів:
- витрати на пенсійне забезпечення можуть вираховуватися при визначенні облікового прибутку як послуга, що надається працівником, але вираховуються при визначенні оподаткованого прибутку, коли суб'єкт господарювання сплачує внески до пенсійного фонду або коли суб'єкт господарювання виплачує пенсії. Тимчасова різниця існує між балансовою вартістю зобов'язання та його податковою базою; податкова база цього зобов'язання, як правило, дорівнює нулю. Така тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, веде до відстроченого податкового актива, оскільки економічні вигоди надійдуть до суб'єкта господарювання у формі вирахування з оподаткованих прибутків, коли сплачуються внески або пенсії;
 - витрати на дослідження визнаються як витрати при визначенні облікового прибутку в тому періоді, у якому вони понесені, але їх вирахування при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) може не дозволятися до пізнішого періоду. Різниця між податковою базою витрат на дослідження (тобто сумою, що її податкові органи дозволять вираховувати в майбутніх періодах) і нульовою балансовою вартістю є тимчасовою різницею, що не підлягає оподаткуванню і веде до виникнення відстроченого податкового актива;
 - за деякими винятками, суб'єкт господарювання визнає придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання при об'єднанні бізнесу за їхньою справедливою вартістю на дату придбання. Якщо прийняте зобов'язання визнається на дату придбання, але пов'язані з ним витрати не вираховують при визначенні оподаткованих прибутків до пізнішого періоду, то виникає тимчасова різниця, що не підлягає вирахуванню і веде до виникнення відстроченого податкового актива. Відстрочений

податковий актив також виникає, коли справедлива вартість придбаного ідентифікованого актива менше його податкової бази. В обох випадках остаточний відстрочений податковий актив впливає на гудвіл (див. параграф 66); та

- г) певні активи можуть відображатися за їхньою справедливою вартістю або переоцінюватися без відповідного коригування для цілей оподаткування (див. параграф 20). Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, виникає тоді, коли податкова база актива перевищує його балансову вартість.

Приклад, який ілюструє параграф 26г)

Визначення тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, на кінець року 2:

На початок року 1 суб'єкт господарювання А купує за 1000 грошових одиниць борговий інструмент номінальною вартістю 1000 грошових одиниць зі строком погашення 5 років та ставкою відсотка 2%, що виплачуються на кінець кожного року. Ефективна ставка відсотка – 2%. Борговий інструмент оцінюється за справедливою вартістю.

Наприкінці року 2 справедлива вартість боргового інструмента знизилася до 918 грошових одиниць унаслідок зростання ринкових ставок відсотка до 5%. Є імовірність* того, що суб'єкт господарювання А отримає всі потоки грошових коштів за договором, якщо він і надалі утримуватиме цей борговий інструмент.

Будь-які прибутки (збитки) за борговим інструментом є оподатковуваними (підлягають вирахуванню) тільки коли вони реалізуються. Прибутки (збитки), що виникають при продажу чи настанні строку погашення боргового інструменту, розраховуються для цілей оподаткування як різниця між отримуваною сумою та первісною вартістю боргового інструмента.

Відповідно, податковою базою боргового інструмента є його первісна вартість.

Різниця між балансовою вартістю боргового інструмента у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання А у сумі 918 грошових одиниць та його податковою базою у сумі 1000 грошових одиниць веде до виникнення тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, у сумі 82 грошових одиниць на кінець року 2 (див. параграфи 20 та 26 г)) незалежно від того, як суб'єкт господарювання А планує відшкодувати балансову вартість боргового інструмента: шляхом його продажу; використання, тобто його утримання та отриманням грошових потоків за договором; або шляхом поєднання обох способів.

Так відбувається тому, що тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, є різницями між балансовою вартістю активу або зобов'язання у звіті про фінансовий стан та його податковою базою, які в результаті дають суми, що вираховуються при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується або погашається (див. параграф 5).

Визначаючи оподатковуваний прибуток (податковий збиток) при продажу або при погашенні боргового інструмента, суб'єкт господарювання А отримує суму вирахування, що відповідає податковій базі активу, яка становить 1000 грошових одиниць.

- 27 Сторнування тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, спричиняє вирахування при визначенні оподаткованих прибутків майбутніх періодів. Проте економічні вигоди у вигляді зменшення податкових платежів надходитимуть до суб'єкта господарювання тільки у тому разі, якщо він заробить достатні оподатковані прибутки, з якими можна згортати це вирахування. Отже, суб'єкт господарювання визнає відстрочені податкові активи тільки тоді, коли існує ймовірність того, що будуть наявні оподатковані прибутки, за рахунок яких можна використати тимчасові різниці, котрі підлягають вирахуванню.

27А Оцінюючи наявність оподаткованого прибутку, за рахунок якого суб'єкт господарювання може використати тимчасову різницю, що підлягає вирахуванню, він зважає на те, чи обмежує податкове законодавство джерела оподатковуваних прибутків, за рахунок яких він може робити вирахування при сторнуванні такої тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню. Якщо податкове законодавство не накладає таких обмежень, то суб'єкт господарювання оцінює тимчасову різницю, що підлягає вирахуванню, у поєднанні з усіма своїми іншими тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню. Проте, якщо податкове законодавство обмежує використання збитків лише можливістю їх вирахування з доходу певного конкретного виду, то тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, оцінюється у поєднанні тільки з іншими тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню, такого ж виду .

28 Наявність оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна використати тимчасову різницю, котра підлягає вирахуванню, є ймовірною* тоді, коли існують достатні тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню і відносяться до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання – платника податку, і коли сторнування цих тимчасових різниць передбачається:

- а) у тому самому періоді, в якому передбачене сторнування тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, або
- б) у подальших чи попередніх періодах, на які можна переносити податкові збитки, що виникають від відстроченого податкового актива.

У таких випадках відстрочений податковий актив визнається в тому періоді, у якому виникають тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню.

29 У разі недостатності суми тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню і відносяться до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання-платника податку, відстрочений податковий актив визнається в межах того, що:

- а) є ймовірність*, що суб'єкт господарювання матиме достатній оподатковуваний прибуток, який відноситься до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання – платника податку у той самий період, що і сторнування тимчасової різниці, яка підлягає вирахуванню (або в періодах, на які можна переносити податковий збиток, що виникає від відстроченого податкового актива). Суб'єкт господарювання, оцінюючи, чи матиме він достатній оподатковуваний прибуток у майбутніх періодах:
 - i) порівнює тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню, з майбутнім оподатковуваним прибутком, що виключає податкові вирахування в результаті сторнування таких тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню. Таке порівняння показує, наскільки майбутній оподатковуваний прибуток є достатнім для того, щоб суб'єкт господарювання міг вилучити з оподаткованого прибутку суми, отримані внаслідок сторнування таких тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню.
 - ii) не враховує сум, які підлягають оподаткуванню, що виникають внаслідок тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, що, як очікується, виникнуть у майбутніх періодах, тому що для використання самого відстроченого податкового актива, який виникає внаслідок цих тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, буде необхідним майбутній оподатковуваний прибуток.
- б) суб'єкт господарювання має можливість планувати податки, що веде до створення оподаткованого прибутку у відповідних періодах.

29А Прогнозна оцінка імовірного* майбутнього оподаткованого прибутку може включати відшкодування вартості деяких активів суб'єкта господарювання з перевищенням їхньої балансової вартості, якщо існують достатні докази імовірності* досягнення цього суб'єктом господарювання. Наприклад, коли актив оцінюється за справедливою вартістю, суб'єкт господарювання визначає, чи існують достатні підстави зробити висновок про те, що є імовірність* відшкодування вартості активу з перевищенням його балансової вартості. Це може відбуватися, наприклад, коли суб'єкт господарювання планує утримувати борговий інструмент з фіксованою ставкою та отримувати потоки грошових коштів за договором.

30 Можливість планувати податки – це комплекс заходів, до яких суб'єкт господарювання може вдатися задля створення чи збільшення оподаткованого прибутку в конкретному періоді до закінчення строку дії перенесення податкового збитку або податкових пільг на наступні періоди. Наприклад, у деяких юрисдикціях оподатковуваний прибуток може створюватися чи збільшуватися шляхом:

- а) вибору підходу до оподаткування доходу від відсотків або при отриманні, або при нарахуванні;
- б) відстрочення претензії для певних вирахувань оподаткованого прибутку;
- в) продажу активів (і, можливо, продажу з подальшою орендою), вартість яких зросла, але податкова база не була скоригована для відображення такого зростання;
- г) продажу актива, який приносить прибуток, що не підлягає оподаткуванню (наприклад, облігації державної позики в деяких юрисдикціях), з метою придбання іншої інвестиції, яка приносить оподатковуваний прибуток.

У випадках, коли можливості планувати податки дозволяють переносити оподатковуваний прибуток на наступний або попередній період, використання податкового збитку або податкових пільг усе ще залежить від майбутнього оподаткованого прибутку з інших джерел, ніж тимчасові різниці, що виникнуть у майбутньому.

31 Якщо суб'єкт господарювання нещодавно зазнав збитків, він керується положеннями параграфів 35 та 36.

32 [Вилучено]

Гудвіл

32А Якщо балансова вартість гудвілу, що виникає при об'єднанні бізнесу, є меншою, ніж його податкова база, різниця спричиняє виникнення відстроченого податкового актива. Відстрочений податковий актив, що виникає від первісного визнання гудвілу, визнаватиметься у межах обліку об'єднання бізнесу, якщо існує ймовірність того, що буде отримано оподатковуваний прибуток, за рахунок якого можна було б використати тимчасову різницю, що підлягає вирахуванню.

Первісне визнання актива чи зобов'язання

33 Єдиним випадком виникнення відстроченого податкового актива після первісного визнання актива є випадок, коли державний грант, що не підлягає оподаткуванню і пов'язаний з активом, вираховується при визначенні балансової вартості актива; але для цілей оподаткування він не вираховується з суми актива, яка амортизується (іншими словами, з його податкової бази); балансова вартість актива є меншою за його податкову базу, і це веде до виникнення тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню. Державні гранти можна також визнавати як відстрочений дохід, і тоді різниця між відстроченим доходом та його нульовою податковою базою є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню. Який би метод подання суб'єкт господарювання не прийняв, він не визнає остаточного відстроченого податкового актива з причин, наведених в параграфі 22.

Невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги

34 Відстрочений податковий актив слід визнавати для перенесення на наступні періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг за умови, якщо є ймовірною наявність майбутнього оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна використати невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги.

- 35 Критерії визнання відстрочених податкових активів, що виникають від перенесення на наступні періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг, є такими самими, як критерії визнання відстрочених податкових активів, що виникають від тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню. Однак існування невикористаних податкових збитків є вагомим свідченням того, що майбутнього оподаткованого прибутку отримано не буде. Отже, якщо суб'єкт господарювання має недавні збитки, він визнає відстрочений податковий актив, що виникає від невикористаних податкових збитків або невикористаних податкових пільг, тільки за умови, якщо суб'єкт господарювання має достатні тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, або є інше переконливе свідчення того, що буде отримано достатній оподатковуваний прибуток, за рахунок якого суб'єкт господарювання може використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги. За таких обставин параграф 82 вимагає розкриття інформації про суму відстроченого податкового актива, а також про характер свідчення, яким підкріплюється його визнання.
- 36 Суб'єкт господарювання, оцінюючи ймовірність наявності оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги, розглядає такі критерії:
- а) чи має суб'єкт господарювання достатні тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню і відносяться до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання – платника податків і які приведуть до виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, а також щодо яких можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги, перш ніж закінчиться термін їхнього використання;
 - б) чи є ймовірним, що підприємство матиме оподатковані прибутки до закінчення терміну використання невикористаних податкових збитків чи невикористаних податкових пільг;
 - в) чи виникають невикористані податкові збитки через відомі причини, повторення яких мало ймовірне; та
 - г) чи має суб'єкт господарювання можливість планувати податки (див. параграф 30), що створять оподатковуваний прибуток у тому періоді, в якому можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги.

Якщо не є ймовірним, що буде отримано оподатковуваний прибуток, за рахунок якого можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги, відстрочений податковий актив не визнається.

Переоцінка невизнаних відстрочених податкових активів

- 37 У кінці кожного звітного періоду суб'єкт господарювання переоцінює невизнані відстрочені податкові активи. Суб'єкт господарювання визнає раніше не визнані відстрочені податкові активи, якщо виникає ймовірність того, що майбутній оподатковуваний прибуток уможливить відшкодування відстроченого податкового актива. Наприклад, поліпшення умов торгівлі може збільшити ймовірність того, що суб'єкт господарювання буде спроможним генерувати достатній оподатковуваний прибуток у майбутньому, щоб відстрочений податковий актив відповідав критеріям визнання, викладеним у параграфах 24 або 34. Ще один приклад – коли суб'єкт господарювання переоцінює відстрочені податкові активи на дату об'єднання бізнесу або після неї (див. параграфи 67 та 68).

Інвестиції в дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства та частки у спільній діяльності

- 38 Тимчасові різниці виникають тоді, коли балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства та частки у спільній діяльності (тобто частки материнського підприємства або інвестора в чистих активах дочірнього підприємства, філії, асоційованого підприємства або об'єкта інвестування, включаючи балансову вартість гудвілу) відрізняється від податкової бази (яка часто є собівартістю) інвестиції чи частки. Такі різниці можуть виникати за різних умов, наприклад, у разі:
- а) наявності нерозподілених прибутків дочірніх підприємств, відділень, асоційованих і від спільної діяльності;
 - б) зміни валютного курсу, коли материнське і дочірнє підприємство розташовані в різних країнах; та
 - в) зменшення балансової вартості інвестиції в асоційовану компанію до суми її очікуваного відшкодування.
- У консолідованій фінансовій звітності тимчасова різниця може відрізнятися від тимчасової різниці, пов'язаної з цією інвестицією, у фінансовій звітності материнського підприємства, якщо материнське підприємство обліковує інвестицію у своїй окремій фінансовій звітності за собівартістю або за переоціненою сумою.
- 39 **Суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і пов'язані з інвестиціями у дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства та з частками у спільній діяльності, за винятком тих ситуацій, коли виконуються такі обидві умови:**
- а) материнське підприємство, інвестор, учасник спільної операції або учасник спільної операції здатні контролювати визначення часу сторнування тимчасової різниці; та
 - б) є ймовірним, що тимчасова різниця не сторнуватиметься в недалекому майбутньому.
- 40 Оскільки материнське підприємство контролює дивідендну політику свого дочірнього підприємства, воно спроможне контролювати визначення часу сторнування тимчасових різниць, пов'язаних з цією інвестицією (у тому числі тимчасових різниць, що виникають не тільки від нерозподіленого прибутку, а й від будь-яких змін курсових різниць). Окрім того, часто практично неможливо визначити суму податків на прибуток, яку треба буде сплатити при сторнуванні тимчасової різниці. Таким чином, якщо материнське підприємство визначило, що ці прибутки не будуть розподілені в недалекому майбутньому, воно не визнає відстрочене податкове зобов'язання. Це стосується й інвестицій у філії.
- 41 Немонетарні активи та зобов'язання суб'єкта господарювання оцінюються в його функціональній валюті (див. МСБО 21 "*Вплив змін валютних курсів*"). Якщо оподатковуваний прибуток чи податковий збиток суб'єкта господарювання (а отже, податкова база його немонетарних активів і зобов'язань) визначається в іншій валюті, тоді зміни валютних курсів спричиняють виникнення тимчасових різниць, що ведуть до виникнення визнаного відстроченого податкового зобов'язання або (згідно з параграфом 24) актива. Остаточний відстрочений податок відображається за дебетом або кредитом прибутку чи збитку (див. параграф 58).
- 42 Інвестор в асоційоване підприємство не контролює цього суб'єкта господарювання і, як правило, не спроможний визначити його дивідендну політику. Отже, за відсутності угоди, згідно з вимогами якої прибутки асоційованого підприємства не розподілятимуться в недалекому майбутньому, інвестор визнає відстрочене податкове зобов'язання, що виникає від тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і відносяться до інвестиції в асоційоване підприємство. В деяких випадках інвестор може бути неспроможним визначити суму податку, яка була б сплачена, якщо він відшкодує вартість інвестиції в асоційоване підприємство, але може визначити, що вона дорівнюватиме мінімальній сумі

або перевищуватиме її. У таких випадках відстрочене податкове зобов'язання оцінюється за цією сумою.

- 43 В угоді, яку укладають учасники спільної діяльності, як правило, передбачається розподіл прибутків та визначається, чи потрібна для прийняття рішень з таких питань згода всіх учасників або групи учасників. Якщо учасник спільного підприємства або учасник спільної операції може контролювати час розподілу своєї частки прибутків від спільної діяльності та існує ймовірність того, що його частка цих прибутків не буде розподілена в осяжному майбутньому, то відстрочене податкове зобов'язання не визнається.
- 44 **Суб'єктові господарювання слід визнавати відстрочений податковий актив щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і виникають від інвестицій у дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства та часток у спільній діяльності, тоді і тільки тоді, коли існує ймовірність того, що:**
- а) тимчасова різниця сторнуватиметься в недалекому майбутньому; та**
 - б) оподатковуваний прибуток буде доступним, і до нього можна застосувати тимчасову різницю.**
- 45 Суб'єкт господарювання враховує рекомендації, викладені в параграфах 28–31, вирішуючи, чи визнавати відстрочений податковий актив щодо тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню і відносяться до його інвестицій у дочірні підприємства, філії, асоційовані підприємства, а також до його часток у спільній діяльності.

Оцінка

- 46 **Поточні податкові зобов'язання (активи) за поточний і попередній періоди слід оцінювати за сумою, яку передбачається сплатити податковим органам (відшкодувати у податкових органів) із застосуванням ставок оподаткування та податкового законодавства, що діють або превалюють до кінця звітного періоду.**
- 47 **Відстрочені податкові активи та зобов'язання слід оцінювати за ставками оподаткування, які передбачається використовувати в період реалізації актива чи погашення зобов'язання, на основі ставок оподаткування та податкового законодавства, що діють або превалюють до кінця звітного періоду.**
- 48 Поточні та відстрочені податкові активи і зобов'язання, як правило, оцінюються із застосуванням прийнятих ставок оподаткування (та податкового законодавства). Проте в деяких юрисдикціях оголошені державними органами податкові ставки (та податкове законодавство) вплив починають превалювати та мають значний вплив до їхнього фактичного встановлення, яке може відбутися через кілька місяців після оголошення. У таких випадках податкові активи та зобов'язання оцінюються із застосуванням оголошеної ставки оподаткування (та податкового законодавства).
- 49 Якщо до різних рівнів оподаткованого прибутку застосовуються різні ставки оподаткування, відстрочені податкові активи та зобов'язання оцінюються із застосуванням середніх ставок оподаткування, які передбачається застосувати до оподаткованого прибутку (податкового збитку) в тих періодах, у яких очікується сторнування тимчасових різниць.
- 50 [Вилучено]
- 51 **Оцінка відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів має відображати податкові наслідки, які відповідали б способу, яким суб'єкт господарювання**

передбачає на кінець звітнього періоду відшкодувати або погасити балансову вартість своїх активів і зобов'язань.

51А У деяких юрисдикціях спосіб відшкодування (погашення) суб'єктом господарювання балансової вартості актива (зобов'язання) може впливати на один або на обидва такі елементи:

- а) застосовувану ставку оподаткування, коли суб'єкт господарювання відшкодовує (погашає) балансову вартість актива (зобов'язання);
- б) податкову базу актива (зобов'язання).

У таких випадках суб'єкт господарювання оцінює відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, застосовуючи ставку оподаткування і податкову базу, які відповідають способу відшкодування або погашення.

Приклад А

Балансова вартість об'єкта основних засобів становить 100, її податкова база – 60. Ставка оподаткування 20% застосовувалася б, якби об'єкт був проданий, а ставка оподаткування 30% застосовувалася б до інших прибутків.

Суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання 8 (40 за ставкою 20%), якщо він передбачає продати об'єкт без його подальшого використання, і відстрочене податкове зобов'язання 12 (40 за ставкою 30%), якщо він передбачає утримувати об'єкт та відшкодувати його балансову вартість шляхом використання.

Приклад Б

Собівартість об'єкта основних засобів становить 100, його балансову вартість 80 переоцінено до 150. Для цілей оподаткування відповідне коригування не проведене. Кумулятивна амортизація для цілей оподаткування становить 30, ставка оподаткування дорівнює 30%. Якщо об'єкт продається за ціною, більшою, ніж його собівартість, кумулятивна податкова амортизація в розмірі 30 буде включена до оподаткованого прибутку, але надходження від продажу, що перевищують собівартість об'єкта, оподаткуванню не підлягають.

Податкова база об'єкта становить 70, а тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, становить 80. Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість об'єкта шляхом його використання, він має отримати оподатковуваний прибуток на суму 150, але при цьому зможе вирахувати амортизацію тільки 70. За цією схемою, відстрочене податкове зобов'язання становить 24 (80 за ставкою 30%). Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість об'єкта шляхом його негайного продажу за 150, то відстрочене податкове зобов'язання обчислюватиметься так:

	Тимчасова різниця, Ставка	Відстрочене що
	підлягає	податку податкове
	оподаткуванню зобов'язання	
Кумулятивна податкова	30	30%
Надходження, що перевищують	50	нуль
Усього	80	9

(Примітка. Відповідно до параграфа 61А, додатковий відстрочений податок, що виникає після переоцінки, визнається в іншому сукупному прибутку).

Приклад В

Умови такі самі, що й у прикладі Б, за винятком того, що у разі, якщо об'єкт буде проданий за ціною, вищою від його собівартості, кумулятивна податкова амортизація буде включена до оподаткованого прибутку (за ставкою 30%), а надходження від продажу оподаткуватимуться за ставкою 40% після вирахування скоригованої на інфляцію собівартості 110.

Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість об'єкта шляхом його використання, він має отримати оподатковуваний прибуток на суму 150, але зможе вирахувати амортизацію тільки в розмірі 70. За цією схемою податкова база дорівнює 70, і при цьому виникає тимчасова різниця 80, яка підлягає оподаткуванню, а відстрочене податкове зобов'язання становить 24 (80 за ставкою 30%), як і в прикладі Б.

Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість шляхом негайного продажу об'єкта за 150, то він зможе вирахувати проіндексовану собівартість 110. Чисті надходження 40 оподаткуватимуться за ставкою 40%. Крім того, до оподаткованого прибутку буде включена кумулятивна податкова амортизація 30, що оподаткуватиметься за ставкою 30%. За цією схемою податкова база дорівнює 80 (110 мінус 30), існує тимчасова різниця 70, що підлягає оподаткуванню, а відстрочене податкове зобов'язання становить 25 (40 за ставкою 40% плюс 30 за ставкою 30%). Якщо податкова база в цьому прикладі не є очевидною відразу, корисним буде врахування основного принципу, викладеного в параграфі 10.

(Примітка: згідно з параграфом 61А, додатковий відстрочений податок, що виникає після переоцінки, визнається в іншому сукупному прибутку).

- 51Б Якщо відстрочене податкове зобов'язання або відстрочений податковий актив виникає внаслідок оцінки актива, що не амортизується, з використанням моделі переоцінки, описаної в МСБО 16, то оцінка відстроченого податкового зобов'язання або відстроченого податкового актива повинна відображати податкові наслідки відшкодування балансової вартості актива, що не амортизується, унаслідок продажу, незалежно від бази оцінювання балансової вартості такого актива. Відповідно, якщо податковий закон визначає ставку оподаткування, що застосовується до оподаткованої суми, отриманої від продажу актива, яка відрізняється від ставки оподаткування, що застосовується до оподаткованої суми, отриманої від використання актива, то перша ставка застосовується для оцінювання відстроченого податкового зобов'язання або актива, пов'язаного з активом, що не амортизується.
- 51В Якщо відстрочене податкове зобов'язання або актив виникає внаслідок оцінки інвестиційної нерухомості з використанням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40, то є спростовне припущення, що балансова вартість інвестиційної нерухомості буде відшкодована шляхом продажу. Відповідно, якщо це припущення не спростовується, оцінка відстроченого податкового зобов'язання або відстроченого податкового актива має відображати податкові наслідки відшкодування балансової вартості інвестиційної нерухомості повністю шляхом продажу. Припущення спростовується, якщо інвестиційна нерухомість амортизується і утримується в моделі бізнесу, мета якої – споживати практично всі економічні вигоди, втілені в інвестиційній нерухомості протягом часу, а не унаслідок продажу. Якщо припущення спростовується, виконуються вимоги параграфів 51 та 51А.

Ілюстративний приклад до параграфа 51В

Вартість інвестиційної нерухомості 100, а справедлива вартість 150. Вона оцінена з використанням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40. Інвестиційна нерухомість охоплює землю собівартістю 40 і справедливою вартістю 60 та будівлю собівартістю 60 і справедливою вартістю 90. Земля має необмежений строк корисної експлуатації.

Активна амортизація будівлі з метою оподаткування 30. Нереалізовані зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості не впливають на оподатковуваний прибуток. Якщо інвестиційна нерухомість продається за суму, що перевищує собівартість, то сторнування кумулятивної податкової амортизації у 30 буде включене в оподатковуваний прибуток та оподатковуватиметься за ставкою оподаткування 30%. Для коштів від продажу, які перевищують собівартість, податковий закон встановлює ставки оподаткування 25% для активів, утримуваних для продажу протягом менш ніж двох років, та 20% для активів, утримуваних протягом двох років і більше.

Якщо інвестиційна нерухомість оцінюється з використанням моделі справедливої вартості, описаної в МСБО 40, то є спростовне припущення, що суб'єкт господарювання відшкодує балансову вартість інвестиційної нерухомості повністю шляхом продажу. Якщо це припущення не спростовується, то відстрочений податок відображає податкові наслідки відшкодування балансової вартості повністю шляхом продажу, навіть якщо суб'єкт господарювання передбачає отримати дохід від оренди цієї нерухомості до продажу.

Податкова база землі, якщо вона продається, 40 і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 20 (60 – 40). Податкова база будівлі, якщо вона продається, 30 (60 – 30) і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 60 (90 – 30). Внаслідок цього сукупна тимчасова різниця, пов'язана з інвестиційною нерухомістю, 80 (20 + 60). Відповідно до параграфа 47, ставка оподаткування – це ставка, яку передбачається використовувати в період реалізації інвестиційної нерухомості. Отже, якщо суб'єкт господарювання передбачає продати нерухомість після утримання її протягом більше ніж двох років, загальне відстрочене податкове зобов'язання обчислюється так:

<i>Тимчасова різниця що підлягає, оподаткуванню</i>	<i>Ставка податку</i>	<i>Відстрочене податкове зобов'язання</i>
-----------------------------------------------------	-----------------------	-------------------------------------------

Кумулятивна податкова амортизація	30	30%	9
Надходження, що перевищують собівартість	50	20%	10
Усього	80		19

р суб'єкт господарювання передбачає продати нерухомість після утримування її протягом менше ніж двох років, то наведений вище розрахунок слід змінити, застосувавши ставку оподаткування 25%, а не 20%, до коштів, що перевищують собівартість.

р ж, навпаки, суб'єкт господарювання утримує будівлю в моделі бізнесу, мета якої – споживати практично всі економічні вигоди, втілені в будівлі протягом часу, а не шляхом продажу, то це припущення буде спростоване для будівлі. Проте земля не амортизується. Тому припущення про відшкодування шляхом продажу не буде спростоване для землі. Звідси витікає, що відстрочене податкове зобов'язання відобразатиме податкові наслідки відшкодування балансової вартості будівлі шляхом використання, а балансової вартості землі шляхом продажу.

База оподаткування будівлі, якщо вона використовується, 30 (60 – 30) і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 60 (90 – 30), внаслідок чого виникає відстрочене податкове зобов'язання 18 (60 за 30%).

База оподаткування землі, якщо вона продається, 40 і існує тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, 20 (60 – 40), внаслідок чого виникає відстрочене податкове зобов'язання 4 (20 за 20%).

се, якщо припущення про відшкодування шляхом продажу скасовується для будівлі, то відстрочене податкове зобов'язання, пов'язане з інвестиційною нерухомістю, 22 (18 + 4).

- 52Б За обставин, наведених у параграфі 52А, податкові наслідки доходу у формі дивідендів визнаються тоді, коли визнається зобов'язання виплатити дивіденди. Податкові наслідки доходу у формі дивідендів більш прямо пов'язані з минулими операціями чи подіями, ніж з виплатами власникам. Тому податкові наслідки доходу у формі дивідендів визнаються у прибутку або збитку за період, як цього вимагає параграф 58, за винятком випадків, коли податкові наслідки доходу у формі дивідендів спричинені обставинами, зазначеними в параграфах 58 а) та б).

Ілюстративний приклад до параграфів 52А та 52Б

У наведеному далі прикладі розглядається оцінка поточних та відстрочених податкових активів і зобов'язань суб'єктом господарювання в тій юрисдикції, де податки на прибуток підлягають сплаті за завищеною ставкою на нерозподілений прибуток (50%), причому деяка сума відшкодовується, коли розподіляються прибутки. Ставка оподаткування розподілених прибутків становить 35%. В кінці звітного періоду, 31 грудня 20X1 р., суб'єкт господарювання не визнає зобов'язання щодо дивідендів, запропонованих або оголошених після звітного періоду. Внаслідок цього дивіденди не визнаються в році 20X1. Прибуток за 20X1 р., що підлягає оподаткуванню, дорівнює 100000. Чиста тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню за рік 20X1, становить 40000.

Суб'єкт господарювання визнає поточне податкове зобов'язання і поточні податкові витрати на виплату прибутку у розмірі 50000. Жодний актив не визнається на суму, яку потенційно очікують відшкодувати внаслідок майбутніх дивідендів. Суб'єкт господарювання визнає також відстрочене податкове зобов'язання та відстрочені податкові витрати на суму 20000 (40000 за ставкою 50%), які відображають податки на прибуток, що їх сплатить суб'єкт господарювання, коли він відшкодує або компенсує балансову вартість своїх активів та зобов'язань, базуючись на ставці оподаткування, що застосовується до нерозподілених прибутків.

Згодом 15 березня 20X2 р. суб'єкт господарювання визнає дивіденди на суму 10000 щодо попередніх операційних прибутків як зобов'язання.

15 березня 20X2 р. суб'єкт господарювання визнає відшкодування податків на прибуток на суму 1500 (15% від дивідендів, визнаних як зобов'язання) як поточний податковий актив та як зменшення поточних податкових витрат на виплату прибутку за 20X2 р.

53 Відстрочені податкові активи та зобов'язання не слід дисконтувати.

54 Достовірне визначення відстрочених податкових активів і зобов'язань на основі дисконтування вимагає складання детального графіка сторнування кожної тимчасової різниці. У багатьох випадках скласти такий графік практично неможливо або дуже складно. Отже, недоцільно вимагати дисконтування відстрочених податкових активів та зобов'язань. Дозвіл (але не вимога) дисконтувати унеможливить порівняння відстрочених податкових активів та зобов'язань різних суб'єктів господарювання. Тому цей Стандарт не вимагає та не дозволяє дисконтувати відстрочені податкові активи та зобов'язання.

55 Тимчасові різниці визначаються з огляду на балансову вартість актива чи зобов'язання. Це застосовується, навіть якщо балансова вартість сама визначається на основі дисконтування, наприклад, по відношенню до зобов'язань щодо пенсійного забезпечення (див. МСБО 19 “Виплати працівникам”).

56 Балансову вартість відстроченого податкового актива слід переглядати в кінці кожного звітного періоду. Суб'єктові господарювання слід зменшити балансову вартість відстроченого податкового актива в тих межах, у яких більшене буде ймовірною наявність оподаткованого прибутку, достатнього, щоб дозволити використати вигоду від відстроченого податкового актива повністю або частково. Будь-яке таке зменшення слід сторнувати за умови, якщо стає ймовірною наявність достатнього оподаткованого прибутку.

Визнання поточного та відстроченого податку

57 Облік впливу операції чи іншої події на поточні та відстрочені податки відповідає обліку самої операції чи події. Цей принцип розкрито в параграфах 58–68В.

Статті, що визнаються у прибутку або збитку

- 58** Поточні та відстрочені податки слід визнавати як дохід або витрати і включати до прибутку або збитку за період, окрім випадків, коли податки виникають від:
- а) операції або події, яка визнається, в тому самому або в іншому періоді поза прибутком або збитком чи в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі (див. параграфи 61А–65); або
 - б) об'єднання бізнесу (див. параграфи 66–68).
- 59** Більшість відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів виникає тоді, коли доходи або витрати включаються до облікового прибутку одного періоду та до оподаткованого прибутку (податкового збитку) іншого періоду. Остаточний відстрочений податок визнається у прибутку або збитку. Прикладами цього є:
- а) дохід від відсотків, роялті, дивідендів, отриманий із затримкою та включений до облікового прибутку відповідно до МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами”, МСБО 39 “Фінансові інструменти: визнання та оцінка” або МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”, відповідно, але включений до оподаткованого прибутку (податкового збитку) на касовій основі; та
 - б) витрати на нематеріальні активи, капіталізовані відповідно до МСБО 38 та амортизовані у прибутку або збитку, але вираховані для цілей оподаткування в момент їхнього виникнення.
- 60** Балансова вартість відстрочених податкових активів і зобов'язань може змінюватися, навіть коли сума відповідних тимчасових різниць не змінюється. Це може відбуватися внаслідок, наприклад: а) зміни ставок оподаткування або податкового законодавства; б) переоцінки спроможності відшкодувати відстрочені податкові активи; або в) зміни передбаченого способу відшкодування актива.
- Остаточний відстрочений податок визнається у прибутку або збитку, крім випадків, коли податок пов'язаний зі статтями, попередньо відображеними поза прибутком або збитком (див. параграф 63).

Статті, що визнаються поза прибутком або збитком

61 [Вилучено]

61А Поточні та відстрочені податки слід визнавати поза прибутком або збитком, якщо податок відноситься до статей, що визнаються в тому самому або іншому періоді поза прибутком або збитком. Отже, поточні та відстрочені податки, які відносяться до статей, що визнаються в тому самому або в іншому періоді:

- а) в іншому сукупному прибутку, слід визнавати в іншому сукупному прибутку (див. параграф 62);
- б) безпосередньо у власному капіталі, слід визнавати безпосередньо у власному капіталі (див. параграф 62А).

62 Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають або дозволяють визнавати певні статті в іншому сукупному прибутку. Прикладами таких статей є:

- а) зміна балансової вартості, що виникає від переоцінки основних засобів (див. МСБО 16);

та б) [вилучено]

в) курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності закордонної одиниці (див. МСБО 21);

г) *[вилучено]*

62А Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають або дозволяють відображати певні статті за кредитом або дебетом власного капіталу. Прикладами таких статей є:

- а) коригування залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду, що виникає внаслідок зміни облікової політики, яка застосовується ретроспективно, або внаслідок виправлення помилки (див. МСБО 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки”);
- б) суми, що виникають при первісному визнанні компонента власного капіталу у складному фінансовому інструменті (див. параграф 23).

63 За виняткових обставин може бути важко визначити суму поточного та відстроченого податку, що відноситься до статей, які визнаються поза прибутком або збитком (або в іншому сукупному прибутку чи безпосередньо у власному капіталі). Наприклад, це може відбуватися, коли:

- а) існує градація ставок податку на прибуток і неможливо визначити ставку, за якою конкретний компонент оподаткованого прибутку (податкового збитку) був оподатковуваний;
- б) зміна ставки оподаткування або інших правил оподаткування впливає на відстрочений податковий актив чи зобов’язання, які відносяться (повністю або частково) до статті, що попередньо була визнана поза прибутком або збитком; або
- в) суб’єкт господарювання визначає необхідність визнати відстрочений податковий актив або повністю припинити його визнання, а відстрочений податковий актив стосується (повністю чи частково) статті, що раніше була визнана поза прибутком або збитком.

У таких випадках поточний і відстрочений податки, пов’язані зі статтями, що визнаються поза прибутком або збитком, базуються на обґрунтованому пропорційному розподілі поточного і відстроченого податків суб’єкта господарювання у відповідній юрисдикції або іншому способі, який веде до прийнятнішого розподілу за даних умов.

64 МСБО 16 не визначає, чи має суб’єкт господарювання переносити щорічно із дооцінки до нерозподіленого прибутку суму, що дорівнює різниці між амортизацією на дооцінений актив і амортизацією, визначеною на основі собівартості цього актива. Якщо суб’єкт господарювання робить таке перенесення, то перенесена сума не включає будь-якого пов’язаного з нею відстроченого податку. Подібні міркування застосовуються до перенесення при вибутті об’єкта основних засобів.

65 Якщо актив переоцінюється для цілей оподаткування і переоцінка цього актива пов’язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести у майбутньому періоді, тоді податковий вплив переоцінки актива і коригування податкової бази визнаються в іншому сукупному прибутку в тих періодах, коли вони відбуваються. Однак, якщо переоцінка актива для цілей оподаткування не пов’язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести в майбутньому періоді, то податковий вплив коригування податкової бази визнається у прибутку або збитку.

65А Якщо суб’єкт господарювання виплачує дивіденди своїм акціонерам, від нього може вимагатися сплатити частину дивідендів податковим органам за дорученням акціонерів. У багатьох юрисдикціях цю суму називають податком на дивіденди. Така сума, що сплачена чи підлягає сплаті податковим органам, відображається за дебетом власного капіталу як частина дивідендів.

Відстрочений податок, що виникає внаслідок об'єднання бізнесу

66 Згідно з роз'ясненнями, наведеними у параграфах 19 та 26 в), тимчасові різниці можуть виникати при об'єднанні бізнесу. Відповідно до МСФЗ 3, суб'єкт господарювання визнає всі остаточні відстрочені податкові активи (за умови, якщо вони відповідають критеріям визнання у параграфі 24) або відстрочені податкові зобов'язання як ідентифіковані активи чи зобов'язання на дату придбання. Отже, такі відстрочені податкові активи та зобов'язання впливають на суму гудвілу чи прибутку від вигідної покупки, що їх визнає суб'єкт господарювання. Проте, відповідно до параграфа 15 а), суб'єкт господарювання не визнає відстрочені податкові зобов'язання, що виникають від первісного визнання гудвілу. 67 Внаслідок об'єднання бізнесу ймовірність реалізації до придбання відстроченого податкового актива покупця може змінитися. Покупець може вважати ймовірним, що він відшкодує свій власний відстрочений податковий актив, який не був визнаний до об'єднання бізнесу. Наприклад, покупець може бути спроможним використати вигоду від невикористаних податкових збитків за рахунок майбутнього оподаткованого прибутку об'єкта придбання. В іншому випадку внаслідок об'єднання бізнесу може більше не бути ймовірним, що майбутній оподатковуваний прибуток дозволить відшкодувати відстрочений податковий актив. У таких випадках покупець визнає зміну у відстроченому податковому активі в період об'єднання бізнесу, але не включає його як частину обліку об'єднання бізнесу і тому не враховує його при визначенні гудвілу чи прибутку від вигідної покупки, які він визнає при об'єднанні бізнесу. 68 Якщо потенційна вигода від перенесень податкового збитку від виплати доходу об'єктом придбання (або від інших відстрочених податкових активів) не задовольняла критеріям щодо окремого визнання, коли об'єднання бізнесу первісно обліковується, але реалізується у подальшому, то покупцеві слід визнавати придбані відстрочені податкові пільги, які він реалізує після об'єднання бізнесу таким чином:

- а) придбані відстрочені податкові пільги, що визнаються в період оцінки і впливають з новою інформацією про факти та обставини, які існували на дату придбання, застосовуються для зменшення балансової вартості будь-якого гудвілу, пов'язаного з таким придбанням. Якщо балансова вартість такого гудвілу становить нуль, будь-яка решта відстрочених податкових пільг буде визнаватися у прибутку або збитку.
- б) усі інші придбані відстрочені податкові пільги, що були реалізовані, слід визнавати у прибутку або збитку (або, якщо цього вимагає цей Стандарт, поза прибутком або збитком).

Поточний та відстрочений прибуток, що виникає внаслідок операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій

68А У деяких податкових юрисдикціях суб'єкт господарювання отримує податкове вирахування (тобто суму, яка підлягає вирахуванню при визначенні оподаткованого прибутку), яке пов'язане з винагородою, сплаченою акціями, опціонами на акції чи іншими інструментами власного капіталу суб'єкта господарювання. Сума цього податкового вирахування може відрізнятись від пов'язаних з ним кумулятивних витрат на винагороду і може виникати у пізнішому обліковому періоді. Наприклад, у деяких юрисдикціях суб'єкт господарювання може визнавати витрати на споживання послуг працівників, отриманих як компенсація за надані опціони на акції, відповідно до МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій" і не одержувати вирахування податків, доки не будуть здійснені опціони на акції, з оцінкою вирахування податків, яка базується на ціні акцій суб'єкта господарювання на дату здійснення опціону.

- 68Б Як і у випадку з витратами на дослідження, розглянутими в параграфах 9 та 26 б) цього Стандарту, різниця між податковою базою (яка є сумою, що її податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах) послуг працівників, отриманих на певну дату, і нульовою балансовою вартістю є тимчасовою різницею, що підлягає вирахуванню і спричиняє виникнення відстроченого податкового актива. Якщо сума, що її податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах, невідома наприкінці періоду, її слід попередньо оцінити, виходячи з інформації, наявної на кінець періоду. Наприклад, якщо сума, що її податкові органи дозволять вирахувати в майбутніх періодах, залежить від ціни акцій суб'єкта господарювання на майбутню дату, тоді оцінка тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню, має базуватися на ціні акцій суб'єкта господарювання на кінець періоду.
- 68В Як зазначалось у параграфі 68А, сума податкового вирахування (або попередньо оціненого майбутнього податкового вирахування, оціненого відповідно до параграфа 68Б) може відрізнитися від пов'язаних з нею кумулятивних витрат на винагороду. Параграф 58 Стандарту вимагає визнавати поточний та відстрочений податки як дохід або витрати та включати їх до прибутку або збитку за період, за винятком випадків, коли податок виникає внаслідок а) операції або події, що її визнають у тому самому чи іншому періоді поза прибутком або збитком чи б) об'єднання бізнесу. Якщо сума податкового вирахування (або попередньо оціненого майбутнього податкового вирахування) перевищує суму пов'язаних з нею кумулятивних витрат на винагороду, це свідчить, що податкове вирахування відноситься не лише до витрат на винагороди, а також і до статті власного капіталу. В такій ситуації перевищення відповідного поточного чи відстроченого податку слід визнавати безпосередньо у власному капіталі.

Подання

Податкові активи та податкові зобов'язання

69–70 [Вилучено]

Згортання

- 71 Суб'єктові господарювання слід згортати поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання тоді і тільки тоді, коли:
- суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право згортати визнані суми; та
 - суб'єкт господарювання має намір погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив і одночасно погасити зобов'язання.
- 72 Хоча поточні податкові активи та зобов'язання визнаються й оцінюються окремо, їх згортають у балансі згідно з критеріями, подібними до критеріїв, установлених для фінансових інструментів у МСБО 32. Як правило, суб'єкт господарювання матиме юридично забезпечене право згортати поточний податковий актив і поточне податкове зобов'язання, якщо вони відносяться до податків на прибуток, які були накладені тим самим податковим органом, а податковий орган дозволяє суб'єктові господарювання здійснювати чи отримувати єдиний чистий платіж.
- 73 У консолідованій фінансовій звітності поточний податковий актив одного суб'єкта господарювання певної групи згортається з поточним податковим зобов'язанням іншого суб'єкта господарювання цієї групи тоді і тільки тоді, коли відповідні суб'єкти господарювання мають юридично забезпечене право здійснювати або отримувати єдиний чистий платіж і мають намір провести або отримати такий єдиний чистий платіж або відшкодувати актив та одночасно погасити зобов'язання.
- 74 Суб'єктові господарювання слід згортати відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання, якщо і тільки якщо:

- а) суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право згортати поточні податкові активи і поточні податкові зобов'язання; та
- б) відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання стосуються податків на прибуток, що накладені тим самим податковим органом:
 - і) на той самий суб'єкт господарювання, що підлягає оподаткуванню, або
 - іі) на інших суб'єктів господарювання, які підлягають оподаткуванню мають намір погасити поточні податкові зобов'язання та активи на нетто-основі або реалізувати актив та одночасно погасити зобов'язання у кожному майбутньому періоді, в якому передбачається погасити або відшкодувати суттєві сумивідстрочених податкових зобов'язань чи активів.

75 Щоб уникнути необхідності складати докладний графік сторнування для кожної тимчасової різниці, цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання згортати відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання того самого суб'єкта господарювання, що підлягає оподаткуванню, тоді і тільки

тоді, коли вони пов'язані з податками на прибуток, які стягуються тим самим податковим органом, і коли суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право згортати поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання.

76 За рідкісних обставин суб'єкт господарювання може мати юридично забезпечене право на згортання та намір здійснити розрахунок на нетто-основі тільки в деяких періодах, але не мати їх в інших періодах. За таких рідкісних обставин може бути потрібним докладний графік, щоб достовірно встановити, чи призведе відстрочене податкове зобов'язання одного суб'єкта господарювання, що підлягає оподаткуванню, до збільшення податкових платежів у тому самому періоді, у якому відстрочений податковий актив іншого суб'єкта господарювання, що підлягає оподаткуванню, спричинить зменшення платежів цим другим суб'єктом господарювання, що підлягає оподаткуванню.

Податкові витрати

Податкові витрати (дохід), що відносяться до прибутку або збитку від звичайної діяльності

77. Податкові витрати (дохід), що відносяться до прибутку або збитку від звичайної діяльності, слід подавати як частину прибутку або збитку у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.

77А [Вилучено]

Курсові різниці від відстрочених податкових зобов'язань чи активів в іноземній валюті

78 МСБО 21 вимагає визнання певних курсових різниць як доходів чи витрат, але не вказує, де саме у звіті про сукупні доходи слід подавати такі різниці. Відповідно, у тій частині звіту про сукупні доходи, де визнаються курсові різниці від відстрочених податкових зобов'язань чи активів в іноземній валюті, такі різниці можна класифікувати як відстрочені податкові витрати (дохід), якщо таке подання вважається найкориснішим для користувачів фінансової звітності.

Розкриття інформації

- 79** Інформацію про основні компоненти податкових витрат (доходу) слід розкривати окремо.
- 80** До компонентів податкових витрат (доходу) можуть належати:
- а) поточні податкові витрати (дохід);
 - б) усі коригування, визнані за період щодо поточного податку попередніх періодів;
 - в) сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до виникнення та сторнування тимчасових різниць;
 - г) сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до зміни ставок оподаткування або введення нових податків;
 - г) сума вигоди, що виникає від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення поточних податкових витрат;
 - д) сума вигоди від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення відстрочених податкових витрат;
 - е) відстрочені податкові витрати, що виникають від списання або сторнування попереднього списання відстроченого податкового актива відповідно до параграфа 5б; та
 - е) сума податкових витрат (доходу), що відноситься до тих змін облікової політики та помилок, які включаються в чистий прибуток чи збиток згідно з МСБО 8, оскільки їх не можна обліковувати ретроспективно.
- 81** Слід також окремо розкривати таку інформацію:
- а) сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що відображаються безпосередньо за дебетом або кредитом власного капіталу (див. параграф 62А);
 - аб) суму податку на прибуток, що відноситься до кожного компонента іншого сукупного прибутку (див. параграф 62 та МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.);
 - б) [вилучено];
 - в) роз'яснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком. Таке роз'яснення подається формах одній з наведених нижче форм або в обох формах, а саме:
 - і) числове узгодження сум податкових витрат (доходу) та добутку облікового прибутку, помноженого на ставку (ставки) оподаткування, що їх слід застосовувати, розкриваючи також інформацію про основу, за якою обчислювалися ставки оподаткування, які слід застосовувати, або
 - ii) числове узгодження сум середньої діючої ставки оподаткування та ставки оподаткування, що її слід застосовувати, розкриваючи також інформацію про основу, за якою обчислювалася ставка оподаткування, яку слід застосовувати;
 - г) роз'яснення змін ставок оподаткування, що їх слід застосовувати, порівняно з попереднім обліковим періодом;
 - г) суму (та дату закінчення терміну використання) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг, за якими у звіті про фінансовий стан відстрочений податковий актив не визнаний;

- д) сукупну суму тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства, а також із частками в спільних підприємствах, щодо яких не визнані відстрочені податкові зобов'язання (див. параграф 39);
- е) для кожного типу тимчасової різниці та кожного типу невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг:
 - і) суму відстрочених податкових активів і зобов'язань, що визнані в поданому звіті про фінансовий стан за кожний період;
 - іі) суму відстроченого податкового доходу чи витрат, що визнані у прибутку або збитку, якщо вони не є очевидними зі змін сум, визнаних у звіті про фінансовий стан;
- є) щодо припиненої діяльності – податкові витрати, пов'язані з:
 - і) прибутком або збитком від припинення діяльності; та іі) прибутком або збитком від звичайної діяльності, пов'язаної з припиненою діяльністю за період, разом з поданням відповідних сум за кожний попередній період;
- ж) суму податкових наслідків доходу від виплати дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання, які були запропоновані або оголошені до моменту затвердження фінансової звітності до випуску, але не визнані як зобов'язання у фінансовій звітності;
- з) якщо об'єднання бізнесу, в якому суб'єкт господарювання є покупцем, спричиняє зміну в сумі, визнану для попереднього придбання ним відстроченого податкового актива (див. параграф 67), суму цієї зміни; та
- и) якщо відстрочені податкові вигоди, придбані при об'єднанні бізнесу, не визнаються на дату придбання, але визнаються після цієї дати (див. параграф 68), опис події або зміни в обставинах, які спричинили до визнання відстрочених податкових вигід.

82 Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про суму відстроченого податкового актива та характер свідчення, що підтверджує його визнання, якщо:

- а) використання відстроченого податкового актива залежить від майбутніх оподаткованих прибутків, які перевищують прибутки, що виникають від сторнування існуючих тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню; та
- б) суб'єкт господарювання зазнав збитків у поточному або в попередньому періоді в податковій юрисдикції, до якої відноситься відстрочений податковий актив.

82A За обставин, наведених у параграфі 52A, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про характер потенційних податкових наслідків доходу, які спричинять виплати дивідендів його акціонерам. Крім того, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про суми потенційних податкових наслідків доходу, які можна визначити, а також про те, чи є потенційні податкові наслідки доходу такими, що їх не можна визначити.

83 [Вилучено]

84 Розкриття інформації згідно з вимогами параграфа 81 в) дає користувачам фінансової звітності змогу зрозуміти, чи взаємозв'язок між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком є незвичайним, чи ні, а також зрозуміти важливі чинники, які можуть вплинути на цей взаємозв'язок у майбутньому. На взаємозв'язок між податковими витратами (доходами) та обліковим прибутком можуть впливати такі чинники, як дохід, звільнений від оподаткування, витрати, які не підлягають вирахуванню при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку), вплив податкових збитків і вплив закордонних ставок оподаткування.

- 85 Роз'яснюючи взаємозв'язок між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком, суб'єкт господарювання використовує ставку оподаткування, що підлягає застосуванню, та надає найбільш значущу інформацію користувачам фінансової звітності. Часто найбільш значущою ставкою є внутрішня ставка оподаткування в країні, яка є місцем розташування суб'єкта господарювання. Ця ставка поєднує ставку оподаткування, що застосовується до загальнодержавних податків, та ставки, що застосовуються до місцевих податків, які обчислюються за майже однаковим рівнем оподаткованого прибутку (податкового збитку). Проте для суб'єкта господарювання, діяльність якого відбувається в кількох юрисдикціях, більш значущим може бути об'єднання окремих узгоджень, складених з використанням внутрішньої ставки оподаткування, існуючої в кожній окремій юрисдикції. Наведений далі приклад показує, як відбір ставки оподаткування, що підлягає застосуванню, впливає на подання числового узгодження.

Ілюстративний приклад до параграфів 85

У 19X2 р. обліковий прибуток суб'єкта господарювання в його власній юрисдикції (країні А) становить 1500 (у 19X1 р. – 2000) і 1500 у країні Б (у 19X1 р. – 500). Ставка оподаткування в країні А – 30%, в країні Б – 20%. У країні А витрати 100 (у 19X1 р. – 200) не вираховуються для цілей оподаткування.

Далі наведено приклад узгодження з внутрішньою ставкою оподаткування.

	19X1 р.	19X2 р.
Обліковий прибуток	<u>2500</u>	<u>3000</u>
Податок за внутрішньою ставкою 30%	750	900
Податковий вплив витрат, які не підлягають вирахуванню для цілей оподаткування	60	30
Вплив нижчих ставок оподаткування у країні Б	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Податкові витрати	<u>760</u>	<u>780</u>
Далі наведено приклад узгодження, складеного за юрисдикцією кожної країни, при об'єднанні окремих узгоджень. За цим методом вплив різниць між власною внутрішньою ставкою оподаткування країни суб'єкта господарювання, що звітує, та внутрішніми ставками оподаткування інших юрисдикцій не показується як окрема стаття при узгодженні. Суб'єкт господарювання може мати потребу обговорити вплив значних змін у ставках оподаткування і в структурі прибутків, отриманих у різних юрисдикціях, щоб роз'яснити зміни в ставках оподаткування, які підлягають застосуванню згідно з вимогами параграфа 81 г).		
Обліковий прибуток	<u>2500</u>	<u>3000</u>
Податок за внутрішньою ставкою, що підлягає застосуванню до прибутків у відповідній країні	700	750
Податковий вплив витрат, що не підлягають вирахуванню для цілей оподаткування	60	30
Податкові витрати	<u>760</u>	<u>780</u>

- 86 Середня чинна ставка оподаткування – це податкові витрати (дохід), поділені на обліковий прибуток.
- 87 Часто неможливо обчислити суму невизнаних відстрочених податкових зобов'язань, що виникають від інвестицій у дочірні підприємства, філії й асоційовані підприємства та частки у спільній

діяльності (див. параграф 39). Отже, цей Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про загальну суму основних тимчасових різниць, але розкриття інформації про відстрочені податкові зобов'язання не вимагається. Незважаючи на це, суб'єкти господарювання заохочуються до розкриття інформації про суми невизнаних відстрочених податкових зобов'язань (якщо це можливо), оскільки користувачі фінансової звітності можуть вважати цю інформацію корисною.

- 87А Параграф 82А вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про характер потенційних податкових наслідків доходу, які спричинять виплати дивідендів його акціонерам. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про важливі особливості систем оподаткування прибутків та чинники, які впливають на суму потенційних податкових наслідків дивідендів.
- 87Б Іноді буде неможливо обчислити загальну суму тих потенційних податкових наслідків доходу, що будуть спричинені виплатою дивідендів акціонерам. Це може відбуватися, наприклад, якщо суб'єкт господарювання має багато закордонних дочірніх підприємств. Проте, навіть за таких обставин, деякі частини загальної суми можна легко визначити. Наприклад, у консолідованій групі материнське підприємство і деякі з його дочірніх підприємств могли вже сплатити податки на прибуток за вищою ставкою на нерозподілені прибутки і знати суму, що відшкодуватиметься після виплати майбутніх дивідендів акціонерам з консолідованого нерозподіленого прибутку. В цьому випадку розкривається інформація про таку суму, що відшкодується. Якщо прийнятно, суб'єкт господарювання також розкриває інформацію про існування додаткових потенційних податкових наслідків доходу, які неможливо визначити. В окремій фінансовій звітності материнського підприємства (якщо вони є) розкриття інформації про потенційні податкові наслідки доходу пов'язане з нерозподіленим прибутком материнського підприємства.
- 87В Від суб'єкта господарювання, який повинен надавати інформацію, зазначену в параграфі 82А, може також вимагатися надавати інформацію, пов'язану з тимчасовими різницями, що відносяться до інвестицій в дочірні підприємства, філії та асоційовані підприємства або до часток участі у спільній діяльності. У таких випадках суб'єкт господарювання враховує це при визначенні інформації, яку слід розкривати згідно з параграфом 82А. Наприклад, від суб'єкта господарювання може вимагатися розкриття інформації про сукупну суму тимчасових різниць, що відносяться до інвестицій в дочірні підприємства, щодо яких не були визнані відстрочені податкові зобов'язання (див. параграф 81 д). Якщо неможливо обчислити суми невизнаних відстрочених податкових зобов'язань (див. параграф 87), можуть бути суми потенційних податкових наслідків доходу, які неможливо визначити, що відносяться до таких дочірніх підприємств.
- 88 Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про будь-які пов'язані з податками умовні зобов'язання та умовні активи відповідно до вимог МСБО 37 *“Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи”*. Умовні зобов'язання та умовні активи можуть виникати, наприклад, від нерозв'язаних суперечок з податковими органами. Подібно до цього, якщо зміни ставок оподаткування або податкового законодавства запроваджуються або оголошуються після звітного періоду, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про будь-який суттєвий вплив таких змін на його поточні та відстрочені податкові активи і зобов'язання (див. МСБО 10 *“Події після звітного періоду”*).

Дата набрання чинності

- 89 Цей Стандарт набирає чинності для фінансової звітності за періоди, що починаються з 1 січня 1998 р., за винятком зазначених у параграфі 91. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до фінансової звітності за періоди, що починаються до 1 січня 1998 р. або пізніше, суб'єктові

господарювання слід розкривати інформацію про факт застосування цього Стандарту замість МСБО 12 “Облік податків на прибуток”, затвердженого в 1979 р.

- 90 Цей Стандарт замінює МСБО 12 “Облік податків на прибуток”, затверджений в 1979 р.
- 91 Параграфи 52А, 52Б, 65А, 81 ж), 82А, 87А, 87Б, 87В та вилучення параграфів 3 і 50 набирають чинності для річної фінансової звітності за періоди, що починаються з 1 січня 2001 р. або пізніше¹. Застосування до цієї дати заохочується. Якщо застосування до цієї дати впливає на фінансову звітність, суб’єктові господарювання слід розкривати цей факт.
- 92 Внаслідок прийняття МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) внесено зміни до термінології, що використовується в усіх МСФЗ і, зокрема, в параграфи 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68В, 77 та 81, вилучено параграф 61 і додано параграфи 61А, 62А та 77А. Суб’єкт господарювання застосовуватиме ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб’єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий в 2007 р.) до попереднього періоду, зміни також слід застосовувати до цього попереднього періоду.
- 93 Параграф 68 слід застосовувати перспективно, з дати набрання чинності МСФЗ 3 (переглянутого в 2008 р.) до визнання відстрочених податкових активів, придбаних при об’єднанні бізнесу.
- 94 Отже, суб’єктам господарювання не слід коригувати облік минулих об’єднань бізнесу, якщо податкові пільги не задовольняють критеріям окремого визнання на дату придбання і визнаються після дати придбання, якщо згадані пільги не визнаються в період оцінки і не впливають з нової інформації про факти та обставини, що існували на дату придбання. Визнані інші податкові пільги слід визнавати у прибутку або збитку (або, на вимогу цього Стандарту, поза прибутком або збитком).
- 95 МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) вніс зміни до параграфів 21 і 67 і додав параграфи 32А і 81з) та и). Суб’єкту господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, які починаються 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб’єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий у 2008 р.) до періоду, що починається раніше вказаної дати, то зміни також слід застосовувати до цього періоду.
- 96 [Вилучено]
- 97 [Вилучено]
- 98 Параграф 52 був перенумерований на параграф 51А, параграф 10 і приклади після параграфа 51А були змінені, а параграфи 51Б та 51В, наступний приклад та параграфи 51Г, 51Г та 99 були додані внаслідок видання у грудні 2010 р. документу “Відстрочений податок: відикодування базових активів”. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни для річних періодів, які починаються 1 січня 2012 р. або пізніше. Застосування до цієї дати дозволяється. Якщо суб’єкт господарювання застосовує ці зміни до періодів раніше вказаної дати, він розкриває цей факт.
- 98А МСФЗ 11 “Спільна діяльність”, виданий у травні 2011 р., змінив параграфи 2, 15, 18г), 24, 38, 39, 43–45, 81д), 87 та 87В. Суб’єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСФЗ 11.

¹ Параграф 91 стосується “річних фінансових звітів” разом з чіткішим висловленням дат набрання чинності, прийнятих у 1998 р. Параграф 89 стосується “фінансових звітів”.

98Б Документ *"Подання статей іншого сукупного доходу"* (Зміни до МСБО 1), виданий в червні 2011 р., змінив параграф 77 та вилучив параграф 77А. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни, якщо він застосовує МСБО 1, змінений у червні 2011 р.

98В Документ *«Визнання відстрочених податкових активів для нереалізованих збитків (зміни до МСБО 12)»*, виданий у січні 2016 р., змінив параграф 29 і додав параграфи 27А, 29А та приклад після параграфа 26. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2017 або після цієї дати. Дозволяється дострокове застосування. Якщо суб'єкт господарювання застосовує ці зміни до більш раннього періоду, то він розкриває цей факт. Суб'єкт господарювання застосовує ці зміни ретроспективно відповідно до МСБО 8 *«Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»*. Проте при першому застосуванні цієї зміни зміна власного капіталу на початок найбільш раннього порівняльного періоду може бути визнана у нерозподіленому прибутку на початок такого звітного періоду (або в іншому компоненті власного капіталу при необхідності) без розподілу величини такої зміни між нерозподіленим прибутком на початок звітного періоду та іншими компонентами власного капіталу. Якщо суб'єкт господарювання застосовує це спрощення, то він розкриває цей факт.

98Г МСФЗ 15 *"Дохід від договорів з клієнтами"*, випущений у травні 2014 року, змінив пункт 59. Суб'єкт господарювання застосовує цю зміну, якщо він застосовує МСФЗ 15.

Вилучення ПКТ-21

99 Зміни, здійснені внаслідок документу *"Відстрочений податок: відшкодування базових активів"*, виданого у грудні 2010 р., замінюють ПКТ-21 *"Податки на прибуток – відшкодування переоцінених активів, що не амортизуються"*.

* 50% або більше