

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 фінансових звітах суб'єкта господарювання.

Природним для визнання активу чи зобов'язання є те, що суб'єкт господарювання, який звітує, передбачає відшкодувати або компенсувати балансову вартість активу чи зобов'язання. Якщо є ймовірність, що відшкодування або компенсація балансової вартості такого активу 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 прямо 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, прямо 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 фінансових звітах і розкриття інформації про податки на прибуток.

СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ

1. **Цей Стандарт слід застосовувати для обліку податків на прибуток.**
2. У цьому Стандарті до складу 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 підлягають сплаті суб'єктові господарювання, що звітує, дочірнім, асоційованим чи спільним підприємством.

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.

Оподаткований 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 активу 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 вестимуть до виникнення суми, що підлягає оподаткуванню, коли балансова вартість активу 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 спричинить виникнення суми, що підлягає вирахуванню, коли балансова вартість активу чи зобов'язання відшкодовується або погашається.

Податкова база активу або зобов'язання – це сума, яка використовується з метою оподаткування цього активу 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 активу – це сума, яка з метою оподаткування буде вирахована із суми оподаткованих економічних вигід, що надходять суб'єктові господарювання, коли він відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості.

Приклади

1. Собівартість машини становить 100. З метою оподаткування амортизація сумою 30 уже була вирахована в поточному та попередніх періодах, решта суми буде вирахована 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 з метою 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 оподаткований 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 активу підлягає вирахуванню з економічної вигоди. Відповідно, податкова база дебіторської заборгованості за дивідендами становить 100¹.*
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 з метою оподаткування 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 з метою оподаткування вирахуватимуться 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 оподаткований на касовій основі. *Податкова база отриманих авансом відсотків дорівнює нулю.*
 3. Поточні зобов'язання включають нараховані витрати, балансова вартість яких становить 100. Відповідні витрати з метою оподаткування вже були вираховані. *Податкова база нарахованих витрат становить 100.*
 4. Поточні зобов'язання включають нараховані штрафи та пеню, балансова вартість яких становить 100. Штрафи та пеня з метою оподаткування не підлягають вирахуванню. *Податкова база нарахованих штрафів та пені становить 100².*
 5. Балансова вартість кредиторської заборгованості за позикою становить 100. Погашення позики не матиме податкових наслідків. *Податкова база позики становить 100.*
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 активу.
10. Якщо податкова база активу чи зобов'язання не є відразу очевидною, корисно брати до уваги основний принцип, на якому базується цей Стандарт: суб'єктові господарювання слід (за деякими винятками) визнавати відстрочене податкове

² Згідно 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.

зобов'язання (актив), якщо відшкодування або погашення балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі порівняно з тим, якими вони були б, якби відшкодування або погашення не мали податкових наслідків. У прикладі В після параграфа 52 наведено обставини, за яких може бути корисним узяти до уваги цей основний принцип, наприклад, коли податкова база активу чи зобов'язання залежить від очікуваного способу відшкодування або компенсації.

11. У консолідованих фінансових звітах тимчасові різниці визначаються шляхом порівняння балансової вартості активів і зобов'язань у консолідованих фінансових звітах із 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 в сумі, 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 активу 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 оподаткований прибуток (податковий збиток).

Проте щодо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню і пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також пов'язаних із частками в спільних підприємствах, відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати відповідно до вимог параграфа 39.

16. Основним при визнанні активу є те, що його балансова вартість буде відшкодована у вигляді економічних вигід, які суб'єкт господарювання отримає в майбутніх періодах. Якщо балансова вартість активу перевищує його податкову базу, сума економічних вигід, що підлягає оподаткуванню, перевищить суму, яку дозволитиметься вирахувати з метою 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 активу, тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, сторнується і суб'єкт господарювання матиме оподаткований прибуток. Це робить можливим відплив економічної вигоди із суб'єкта 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 активу становить 150, його балансова вартість – 100. Кумулятивна амортизація з метою оподаткування – 90, ставка оподаткування – 25%.

Податкова база активу становить 60 (собівартість дорівнює 150 за вирахуванням кумулятивної податкової амортизації, яка становить 90). Для відшкодування балансової вартості, яка становить 100, суб'єкт господарювання має заробити оподаткований 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 активу. 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 активу.

17. Деякі тимчасові різниці виникають, коли дохід або витрати включаються до облікового прибутку одного періоду, але включаються 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 оподаткований прибуток, доки грошові кошти не будуть отримані;

- б) амортизація, що використовується при визначенні оподаткованого прибутку (податкового збитку) може відрізнятися від суми амортизації, що використовується при визначенні облікового прибутку. Тимчасова різниця – це різниця між балансовою вартістю активу та його податковою базою, яка є первісною собівартістю активу мінус усі вирахування, дозволені податковими органами щодо цього активу при визначенні оподаткованого прибутку за поточний та попередні періоди. Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, виникає і веде до 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 відстроченого податкового активу); 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 вирахували 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 з метою оподаткування не здійснюються (див. параграф 19);
 - б) активи переоцінюються, але відповідне коригування з метою оподаткування не здійснюється (див. параграф 20);
 - в) при об'єднанні бізнесу виникає гудвіл (див. параграф 21);
 - г) податкова база активу 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, відділення та асоційовані підприємства чи частки у спільних підприємствах 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, коли на податковій базі придбаних

ідентифікованих активів і зобов'язань, прийнятих за їхньою справедливою вартістю, не впливає об'єднання бізнесу (або впливає іншим чином). Наприклад, якщо балансова вартість активу збільшується до справедливої вартості, а податковою базою цього активу залишається собівартість попереднього власника, то виникає тимчасова різниця, яка підлягає оподаткуванню і веде до відстроченого податкового зобов'язання. Таке остаточне відстрочене податкове зобов'язання впливає на гудвіл (див. параграф 66).

Активи, обліковувані 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 39 „Фінансові інструменти: визнання та оцінка” та МСБО 40 „Інвестиційна нерухомість”). У деяких юрисдикціях переоцінка або інший перерахунок активу до справедливої вартості впливає на оподаткований прибуток (податковий збиток) за поточний період. Внаслідок цього податкову базу активу коригують і тимчасова різниця не виникає. В інших юрисдикціях переоцінка чи перерахунок активу не впливає на оподаткований прибуток періоду переоцінки або перерахунку, а отже, податкову базу активу не коригують. Проте майбутнє відшкодування балансової вартості приведе до отримання суб'єктом господарювання економічних вигід, які підлягають оподаткуванню, а сума, яка вираховується з метою оподаткування, відрізнятиметься від суми цих економічних вигід. Різниця між балансовою вартістю переоціненого активу та його податковою базою є тимчасовою різницею і спричиняє виникнення відстроченого податкового зобов'язання чи активу. Це твердження є правильним, навіть якщо:

а) суб'єкт господарювання не має наміру продати актив. У таких випадках, переоцінена балансова вартість активу відшкодуватиметься шляхом його використання, а це генеруватиме оподаткований прибуток, що перевищуватиме амортизацію, яка є допустимою з метою оподаткування в майбутніх періодах,

або

б) податок на приріст капіталу відстрочується, якщо надходження від продажу активу 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:

i) 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;
- b) чистим прибутком сум ідентифікованих активів та прийнятих зобов'язань на дату придбання, визначених згідно з МСФЗ 3.

оподаткованого 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, тому що 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 в.о., 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 в.о. для такого гудвілу, то сума тимчасової різниці, що підлягає оподаткуванню і відноситься до гудвілу, зменшується зі 100 в.о. до 80 в.о., 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, визнають тією мірою, якою вони не виникають від первісного визнання гудвілу. Наприклад, якщо гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, має вартість 100 в.о., яка підлягає вирахуванню з метою оподаткування за ставкою 20 відсотків на рік, починаючи з року придбання, то податкова база гудвілу дорівнює 100 в.о. після первісного визнання і становить 80 в.о. наприкінці року придбання. Якщо балансова вартість гудвілу наприкінці року придбання залишається незмінною в сумі 100 в.о., то тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню і дорівнює 20 в.о., 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 активу чи зобов'язання

22. Тимчасова різниця може виникнути після первісного визнання активу чи зобов'язання, наприклад, якщо частина або вся собівартість активу не підлягатиме вирахуванню з метою оподаткування. Метод обліку таких

тимчасових різниць залежить від характеру операції, яка привела до первісного визнання активу:

- 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 оподаткований 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 оподаткований 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 активу 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 і при первісному визнанні, і при подальшому (див. далі приклад). Крім того, суб'єкт господарювання не визнає подальших змін невизнаного відстроченого податкового зобов'язання чи активу при амортизації активу.

Приклад до параграфа 22 в)

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 активу з метою оподаткування не підлягає вирахуванню. Після продажу будь-який приріст капіталу не підлягатиме оподаткуванню, а будь-яка втрата капіталу не підлягатиме вирахуванню з метою оподаткування.

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

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

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 прямо 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, тією мірою, якою є ймовірним, що буде отримано оподаткований прибуток, до якого можна застосовувати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню, за винятком ситуацій, коли відстрочений податковий актив виникає від первісного визнання активу або зобов'язання в операції, яка:

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

Однак у випадку тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і відносяться до інвестицій у дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також до часток участі в спільних підприємствах, відстрочений податковий актив слід визнавати відповідно до параграфа 44.

25. Основним 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 активу перевищує його балансову вартість, така різниця веде до відстроченого податкового активу щодо податків на прибуток, які відшкодуватимуться в майбутніх періодах.

Приклад

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання 100 за нарахованими витратами щодо гарантій на продукцію. З метою 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 з метою оподаткування стосовно цього зобов'язання в майбутніх періодах). При погашенні зобов'язання за балансовою вартістю суб'єкт господарювання зменшить свій майбутній оподаткований 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 оподаткований прибуток у майбутніх періодах, щоб отримати вигоди від зменшення суми податкових платежів.

26. Далі наведено приклади тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і ведуть до відстрочених податкових активів:
- а) 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 в пенсійний фонд або коли суб'єкт господарювання сплачує 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 активу, оскільки економічні вигоди надійдуть до суб'єкта господарювання у формі вирахування з оподаткованих прибутків, коли сплачуються внески або пенсії;
 - б) 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 відстроченого податкового активу;
 - в) 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 відстроченого податкового активу. Відстрочений податковий актив також виникає, коли справедлива вартість придбаного ідентифікованого активу 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 з метою оподаткування (див. параграф 20). Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню, виникає, коли податкова база активу перевищує його балансову вартість.
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 якщо він заробить достатні оподатковані прибутки, з якими можна згортати це вирахування. Отже, суб'єкт господарювання визнає відстрочені податкові активи, тільки коли є ймовірність, що будуть доступними оподатковані прибутки, щодо яких можна використати тимчасові різниці, котрі підлягають вирахуванню.
28. Доступність оподаткованого прибутку, щодо якого можна використати тимчасову різницю, яка 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 активу.
- 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 оподаткований прибуток, який відноситься до того самого податкового органу та того самого суб'єкта господарювання – платника податків 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 активу). Суб'єкт господарювання, оцінюючи, чи матиме він достатній оподаткований прибуток у майбутніх періодах, не враховує суми, які підлягають оподаткуванню та виникають від тимчасових різниць, що підлягають

вирахуванню і, як очікується, виникнуть у майбутніх періодах, тому що для використання самого відстроченого податкового активу, який виникає від цих тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, буде необхідним майбутній оподаткований прибуток,

або

б) суб'єкт господарювання має можливість планувати податки, що веде до створення оподаткованого прибутку у відповідних періодах.

30. Можливість планувати податки – це комплекс заходів, до яких суб'єкт господарювання може вдаватися 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 оподаткований 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 активу, який приносить прибуток, що не підлягає оподаткуванню (наприклад, облігації державної позики в деяких юрисдикціях), з метою придбання іншої інвестиції, яка приносить оподаткований прибуток.

У випадках, коли можливість планувати податки дозволяють переносити оподаткований 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

32A Якщо балансова вартість гудвілу, що виникає при об'єднанні бізнесу, є меншою, ніж його податкова база, різниця спричиняє до відстроченого податкового активу. Відстрочений податковий актив, що виникає від первісного визнання гудвілу, визнаватиметься як частина обліку об'єднання бізнесу тією мірою, якою ймовірно, що буде доступним оподаткований прибуток, щодо якого можна було б використати тимчасову різницю, що підлягає вирахуванню.

Первісне визнання активу чи зобов'язання

33. Єдиним випадком виникнення відстроченого податкового активу після первісного визнання активу є випадок, коли державний грант, що не підлягає

оподаткуванню і пов'язаний з активом, вираховується при визначенні балансової вартості активу; але з метою оподаткування він не вираховується з суми активу, яка амортизується (іншими словами, з його податкової бази); балансова вартість активу менша його податкової бази, і це веде до тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню. Державні гранти можна також визнавати як відстрочений дохід, 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 активу з причин, наведених в параграфі 22.

Невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги

34. **Відстрочений податковий актив слід визнавати для перенесення на подальші періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг тією мірою, якою є ймовірною доступність майбутнього оподаткованого прибутку, щодо 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 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 тією мірою, якою суб'єкт господарювання має достатні тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, або є інше переконливе свідчення того, що буде достатній оподаткований прибуток, щодо якого підприємство може використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги. За таких обставин параграф 82 вимагає розкриття інформації про суму відстроченого податкового активу, а також про характер свідчення, яким підкріплюється його визнання.
36. Суб'єкт господарювання, оцінюючи ймовірність доступності оподаткованого прибутку, стосовно 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 їхньої чинності;
 - б) чи є ймовірним, що підприємство матиме оподатковані прибутки до закінчення терміну чинності невикористаних податкових збитків чи невикористаних податкових пільг;

- в) чи виникають невикористані податкові збитки через відомі причини, повторення яких мало ймовірно; та
- г) чи має суб'єкт господарювання можливість планувати податки (див. параграф 30), що створять оподаткований прибуток у тому періоді, в якому можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги.

Наскільки не є ймовірним, що буде доступним оподаткований прибуток, щодо якого можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги, настільки ж відстрочений податковий актив не визнається.

Переоцінка невизнаних відстрочених податкових активів

37. В кінці кожного звітного періоду суб'єкт господарювання переоцінює невизнані відстрочені податкові активи. Суб'єкт господарювання визнає раніше не визнані відстрочені податкові активи тією мірою, якою стає ймовірним, що майбутній оподаткований прибуток уможливить відшкодування відстроченого податкового активу. Наприклад, поліпшення умов торгівлі може збільшити ймовірність того, що суб'єкт господарювання буде спроможним генерувати достатній оподаткований 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, відділення, асоційовані підприємства та частки у спільних підприємствах

38. Тимчасові різниці виникають, коли балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та частки у спільних підприємствах (тобто частки материнського підприємства або інвестора в чистих активах дочірнього підприємства, відділення, 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:

- а) наявність нерозподілених прибутків дочірніх підприємств, відділень, асоційованих і спільних підприємств;
- б) зміна 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 консолідованих фінансових звітах тимчасова різниця може відрізнитися від тимчасової різниці, пов'язаної з цією інвестицією, у фінансових звітах материнського підприємства, якщо материнське підприємство обліковує інвестицію у своїх окремих фінансових звітах за собівартістю або за переоціненою сумою.

39. Суб'єктові господарювання слід визнавати відстрочене податкове зобов'язання щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і пов'язані з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та з частками у спільних підприємствах, за винятком тих ситуацій, коли виконуються такі обидві умови:
- а) материнське підприємство, інвестор або учасник спільного підприємства 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 відділення.
41. Немонетарні активи та зобов'язання суб'єкта господарювання оцінюються в його функціональній валюті (див. МСБО 21 „Вплив змін валютних курсів”). Якщо оподаткований 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 визнаного відстроченого податкового зобов'язання або (згідно з параграфом 24) активу. 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 найближчому 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 собівартість 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 спільного підприємства, як правило, передбачається розподіл прибутків та визначається, чи потрібна згода всіх учасників або їх визначеної більшості для розв'язання таких питань. Якщо

- учасник спільного підприємства може контролювати розподіл прибутків і є ймовірність, що ці прибутки в найближчому майбутньому не будуть розподілені, тоді 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, відділення, асоційовані підприємства та часток у спільних підприємствах, тоді і тільки тоді, коли існує ймовірність, що:**
- а) **тимчасова різниця сторнуватиметься в недалекому майбутньому; та**
 - б) **оподаткований 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, відділення, асоційовані підприємства, а також до його часток у спільних підприємствах.

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, чинних (або в основному чинних) до кінця звітного періоду.**
47. **Відстрочені податкові активи та зобов'язання слід оцінювати за ставками оподаткування, які передбачається використовувати в період реалізації активу чи погашення зобов'язання, на основі ставок оподаткування та податкового законодавства, чинних (або в основному чинних) 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 оголошення податкових ставок (та податкового законодавства) державними органами має значний вплив до фактичного набрання ними чинності, 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 різні ставки оподаткування застосовуються до різних рівнів оподаткованого прибутку, 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 звітного періоду відшкодувати або погасити балансову вартість своїх активів і зобов'язань.

52. У деяких юрисдикціях спосіб відшкодування (погашення) підприємством балансової вартості активу (зобов'язання) може впливати на один або на обидва такі елементи:

- а) застосовувану ставку оподаткування, коли суб'єкт господарювання відшкодує (погашає) балансову вартість активу (зобов'язання);
- б) податкову базу активу (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 активу становить 100, його податкова база – 60. Ставка оподаткування 20% застосовувалася б, якби актив 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 актив без його подальшого використання, і відстрочене податкове зобов'язання 12 (40 за ставкою 30%), якщо він передбачає утримувати актив і відшкодувати його балансову вартість шляхом використання.

Приклад Б

Собівартість активу становить 100, його балансову вартість 80 переоцінено до 150. З метою оподаткування відповідне коригування не проведене. Кумулятивна амортизація з метою оподаткування становить 30, ставка оподаткування дорівнює 30%. Якщо актив продається за ціною, більшою, ніж його собівартість, кумулятивна податкова амортизація сумою 30 буде включена в оподаткований прибуток, але надходження від продажу, що перевищують собівартість активу, оподаткуванню не підлягають.

Податкова база активу становить 70, існує тимчасова різниця 80, що підлягає оподаткуванню. Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість, використовуючи актив, то він має отримати оподаткований прибуток 150, але 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 шляхом негайного продажу активу за 150, то відстрочене податкове зобов'язання обчислюватиметься так:

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

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

Приклад В

Умови такі самі, що й в прикладі Б, тільки якщо актив буде проданий за ціною, вищою від його собівартості, тоді кумулятивна податкова амортизація буде включена до оподаткованого прибутку (за ставкою 30%), а надходження від продажу оподатковуватимуться за ставкою 40% після вирахування скоригованої на інфляцію собівартості 110.

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

Якщо суб'єкт господарювання передбачає відшкодувати балансову вартість шляхом негайного продажу активу за 150, то він зможе вирахувати проіндексовану собівартість 110. Чисті надходження 40 оподатковуватимуться за ставкою 40%. Крім того, до оподаткованого прибутку буде включена кумулятивна податкова амортизація 30, що оподатковуватиметься за ставкою 30%. За цією схемою податкова база дорівнює 80 (110 мінус 30), існує тимчасова різниця 70, що підлягає оподаткуванню, і відстрочене податкове зобов'язання 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 61, додатковий відстрочений податок, що виникає після переоцінки, визнається в іншому сукупному прибутку).

- 52А. У деяких юрисдикціях податки на прибуток підлягають сплаті за підвищеною чи зниженою ставкою, якщо частина або весь чистий чи нерозподілений прибуток виплачується у формі дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання. У деяких інших юрисдикціях податки на прибуток можуть відшкодовуватися або підлягати сплаті, якщо частина або весь чистий чи нерозподілений прибуток виплачується у формі дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання. За таких обставин поточні та відстрочені податкові активи і зобов'язання оцінюються за ставкою оподаткування, що застосовується до нерозподілених прибутків.

- 52Б. За обставин, наведених у параграфі 52А, податкові наслідки доходу у формі дивідендів визнаються, 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 визнають 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).

Пояснювальний 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 прибутки розподіляються. Ставка оподаткування розподілених прибутків становить 35%. В кінці звітної періоду, 31 грудня 20X1 р., суб'єкт господарювання не визнає зобов'язання щодо дивідендів, запропонованих або оголошених після звітної 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 розміром 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 сумою 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 сумою 10000 щодо попередніх операційних прибутків як зобов'язання.

15 березня 20X2 р. суб'єкт господарювання визнає відшкодування податків на прибуток сумою 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 визначають посилення на балансову вартість активу чи зобов'язання. Це застосовується, навіть якщо балансова вартість сама визначається на основі дисконтування, наприклад, у випадку зобов'язань щодо пенсійного забезпечення (див. МСБО 19 „*Виплати працівникам*”).
56. **Балансову вартість відстроченого податкового активу слід переглядати в кінці кожного звітного періоду. Суб'єктові господарювання слід зменшити балансову вартість відстроченого податкового активу в тих межах, у яких більше не буде ймовірною доступність оподаткованого прибутку, достатнього, щоб дозволити використати вигоду від відстроченого податкового активу повністю або частково. Будь-яке таке зменшення слід сторнувати тією мірою, якою стає ймовірною доступність достатнього оподаткованого прибутку.**

ВИЗНАННЯ ПОТОЧНОГО І 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 в прибуток або збиток 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, коли доходи або витрати включаються до облікового прибутку одного періоду, а 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 на основі розподілу за часом відповідно до МСБО 18 „*Дохід*”, але включений до оподаткованого прибутку (податкового збитку) на касовій основі; та
 - б) витрати на нематеріальні активи, капіталізовані відповідно до МСБО 38 „*Нематеріальні активи*” й амортизовані у прибутку або збитку, але вирахувані з метою 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 активу.

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) прямо 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 „Основні засоби”); та
- б) [вилучено]
- в) курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів закордонної одиниці (див. МСБО 21 „Вплив змін валютних курсів”);
- 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 оподаткований;
 - 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 „Основні засоби” 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 активу. 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 з метою оподаткування і переоцінка цього активу пов'язана з обліковою переоцінкою попереднього періоду або з переоцінкою, яку передбачається провести у майбутньому періоді, тоді податковий вплив переоцінки активу і коригування податкової бази визнаються в іншому сукупному прибутку в тих періодах, коли вони відбуваються. Однак, якщо переоцінка активу з метою 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.
- 65A. 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 „Об'єднання бізнесу”, суб'єкт господарювання визнає всі остаточні відстрочені податкові активи (тією мірою, якою вони відповідають критеріям визнання у параграфі 24) або відстрочені податкові зобов'язання як активи чи зобов'язання, що підлягають визначенню 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 активу 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 стосовно майбутнього оподаткованого прибутку об'єкта придбання. В іншому випадку внаслідок об'єднання бізнесу може бути більше неймовірним, що майбутній оподаткований 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 нової інформації 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 вирахування податків (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, основою 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 веде до відстроченого податкового активу. 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 вирахування податків (або попередньо оціненого майбутнього вирахування податків, оціненого відповідно до параграфа 68Б) може відрізнятись від пов'язаних з нею кумулятивних витрат на винагороду. Параграф 58 Стандарту вимагає визнавати поточний та відстрочений податки як дохід або витрати та включати в прибуток чи збиток періоду, 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 вирахування податку (або попередньо оціненого майбутнього вирахування податку) перевищує суму пов'язаних з нею кумулятивних витрат на винагороду, це свідчить, що вирахування податків відноситься не лише до витрат на винагороду, а також і до статті власного капіталу. В такій ситуації перевищення відповідного поточного чи відстроченого податку слід визнавати прямо у власному капіталі.

ПОДАННЯ

Податкові активи та податкові зобов'язання

69. [Вилучено]

70. [Вилучено]

Згортання

71. Суб'єктові господарювання слід згортати поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання тоді і тільки тоді, коли:

- а) суб'єкт господарювання має повне юридичне право згортати визнані суми; та
 - б) суб'єкт господарювання має намір погасити заборгованість на нетто-основі або продати актив і одночасно погасити заборгованість.
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 „Фінансові інструменти: подання”. Як правило, суб'єкт господарювання матиме повне юридичне 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 консолідованих фінансових звітах 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 повне юридичне 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 повне юридичне 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:
 - i) на той самий суб'єкт господарювання, що підлягає оподаткуванню, або
 - ii) на інших суб'єктів господарювання, які підлягають оподаткуванню і мають намір погасити поточні податкові зобов'язання та активи на нетто-основі або реалізувати актив та одночасно погасити зобов'язання в кожному майбутньому періоді, у якому передбачається погасити або відшкодувати суттєві суми відстрочених 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 повне юридичне право згортати поточні податкові активи і поточні податкові зобов'язання.

76. За рідкісних обставин суб'єкт господарювання може мати повне юридичне право на згортання і має намір здійснити розрахунок на нетто-основі тільки в деяких періодах, а в інших – ні. 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 у звіті про сукупні прибутки та збитки.
- 77А. Якщо суб'єкт господарювання подає компоненти прибутку або збитку в окремому звіті про прибутки та збитки, як наведено в параграфі 81 МСБО „Подання фінансових звітів” (переглянутий в 2007 р.), він подає податкові витрати (дохід), що відносяться до прибутку або збитку від звичайної діяльності в цьому окремому звіті.

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

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

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 протягом періоду 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 активу відповідно до параграфа 56; 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) сума 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 у формах:
 - 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 чинної 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) сума (та дата закінчення терміну чинності) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг, за якими відстрочений податковий актив не визнається у звіті про фінансовий стан;
- д) сукупна сума тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також із частками в спільних підприємствах, щодо яких відстрочені податкові зобов'язання не визнані (див. параграф 39);

- е) стосовно кожного типу тимчасової різниці та стосовно кожного типу невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг:
 - і) сума відстрочених податкових активів і зобов'язань, що визнані в поданому звіті про фінансовий стан за кожний період;
 - іі) сума 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;
 - е) стосовно 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) сума податкових наслідків доходу від виплати дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання, які були запропоновані або оголошені до затвердження фінансових звітів до випуску, але не визнані як зобов'язання у фінансових звітах;
 - з) якщо об'єднання бізнесу, в якому суб'єкт господарювання є покупцем, спричиняє зміну в сумі, визнану для попереднього придбання ним відстроченого податкового активу (див. параграф 67), сума 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 активу та характер свідчення, що підтверджує його визнання, якщо:
- а) використання відстроченого податкового активу залежить від майбутніх оподаткованих прибутків, які перевищують прибутки, які 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.
- 82А. За обставин, наведених у параграфі 52А, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про характер потенційних податкових наслідків доходу, які спричиняють 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 параграфу 81 в) дає користувачам фінансових звітів 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 фінансових звітів. 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 із 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.

Пояснювальний приклад до параграфу 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 з метою 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 вираховуються з метою 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 з метою оподаткування	<u>60</u>	<u>30</u>
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, відділення й асоційовані підприємства та частки в спільних підприємствах (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 фінансових звітів 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 інформація про таку суму, що відшкодується, розкривається. Якщо

прийнятно, суб'єкт господарювання також розкриває інформацію про існування додаткових потенційних податкових наслідків доходу, які неможливо визначити. В окремих фінансових звітах 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, відділення та асоційовані підприємства або до часток участі в спільних підприємствах. 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 непередбачені зобов'язання та непередбачені активи відповідно до вимог МСБО 37 „Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”. Непередбачені зобов'язання та непередбачені 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 фінансових звітів за періоди, що починаються з 1 січня 1998 р., за винятком зазначених у параграфі 91. Якщо суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до фінансових звітів 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 річних фінансових звітів* за періоди, що

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

МСБО 12

- починаються з 1 січня 2001 р. або пізніше. Застосування до цієї дати заохочується. Якщо застосування до цієї дати впливає на фінансові звіти, суб'єктові господарювання слід розкрити інформацію про цей факт.
- 92 Внаслідок прийняття МСБО 1 (переглянутий у 2007 р.) внесено зміни до термінології, що використовується в усіх МСФЗ і, зокрема, в параграфи 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68С, 77 та 81, вилучено параграф 61 і додано параграфи 61А, 62А та 77А. Суб'єкт господарювання застосуватиме ці зміни до річних періодів, що починаються 1 січня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 1 (переглянутий у 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 у 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 81(j) та (k). Суб'єкту господарювання слід застосовувати ці зміни до річних періодів, які починаються станом на 1 липня 2009 р. або пізніше. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 3 (переглянутий в 2008 р.) до попереднього періоду, зміни також слід застосовувати до цього попереднього періоду.