

**Принята Комитетом по рекомендациям (КпР) 2020-12-11**

## **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-123/2020-КпР**

### **«ОТЛОЖЕННЫЙ НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ПО ПОЛУЧЕННЫМ ОТ СОБСТВЕННИКОВ АКТИВАМ»**

#### **ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ**

В соответствии с изменениями, внесенными приказом Минфина России от 20 ноября 2018 г. № 236н в Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (далее – ПБУ 18), утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н, уточнен порядок классификации возникающих разниц.

Действующая редакция ПБУ 18 с изменениями, которые вступили в силу, начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год, прямо не описывает вопрос природы разницы между бухгалтерской и налоговой стоимостью основных средств, нематериальных активов или других активов, полученных от акционеров (собственников, участников, учредителей) в качестве вклада в уставный капитал, в качестве взноса в имущество или на иных основаниях.

В то же время данная редакция ПБУ 18 в пункте 10 указывает на то, что временные разницы образуются в результате применения разных правил оценки первоначальной стоимости и амортизации внеоборотных активов для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения, что указывает на временную природу разницы между бухгалтерской и налоговой стоимостью активов, полученных от акционеров (собственников, участников, учредителей) в качестве вклада в уставный капитал, в качестве взноса в имущество или на иных основаниях.

При этом, ПБУ 18 не содержит так называемое исключение на первоначальное признание отложенного налога, которое содержится в МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» пунктах 15 и 24:

Отложенное налоговое обязательство признается в отношении всех налогооблагаемых временных разниц, кроме случаев, когда данное налоговое обязательство возникает в результате:

- (a) первоначального признания гудвила; или
- (b) первоначального признания актива или обязательства вследствие операции, которая:
  - (i) не является объединением бизнесов; и
  - (ii) на момент ее совершения не оказывает влияния ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

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

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

В соответствии с описанным выше исключением на признание отложенного налога, на практике в МСФО соответствующий отложенный налог либо признается, либо не признается, в зависимости от выбора учетной политики компании. При этом в МСФО отсутствуют какие-либо ограничения в отношении признания отложенного налогового обязательства в составе статей капитала.

Консультации, проведенные с ведущими аудиторскими компаниями, свидетельствуют, что имеются различные позиции в части признания данных разниц и в части их природы (постоянные/временные). В результате на практике при смене аудиторской компании, может возникнуть ситуация, при которой новый аудитор может иметь противоположную позицию в отношении данных разниц, отраженных в бухгалтерской финансовой отчетности организации, подтвержденной предыдущим аудитором.

Необходимо охарактеризовать природу возникающей разницы и определить необходимость признания отложенного налогового обязательства или актива в отношении этой разницы.

## **РЕШЕНИЕ**

1. Настоящая Рекомендация применяется в целях определения разницы по налогу на прибыль, возникающей вследствие получения организацией признаваемого активом имущества от акционеров (собственников, учредителей, участников) с увеличением или без увеличения уставного капитала (далее – долевая транзакция), и отражения в бухгалтерском учете последствий такой разницы.
2. Разница по налогу на прибыль, возникающая вследствие долевой транзакции, является временной разницей.
3. Организация признает отложенное налоговое обязательство в отношении возникающей вследствие долевой транзакции налогооблагаемой временной разницы или отложенный налоговый актив в отношении вычитаемой временной разницы, если иное не установлено пунктом 4 настоящей Рекомендации.
4. На основании второго абзаца пункта 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» организация может не признавать отложенное налоговое обязательство или отложенный налоговый актив в отношении временной разницы, возникающей вследствие долевой транзакции, руководствуясь исключениями, предусмотренными пунктами 15 и 24 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Применение указанных исключений рекомендуется ограничить случаями, когда возникающая временная разница составляет всю стоимость актива (т.е. актив признается только в одном виде учета, но не признается в другом), а также отличными от указанного случаями, когда возникающая временная разница является единственной временной разницей по данному активу, и при этом актив не амортизируется.

5. Признание отложенного налогового обязательства или актива в результате долевого транзакции не включается в финансовый результат за период. Информация о признании такого отложенного налогового обязательства или актива представляется в отчете об изменениях капитала и пояснениях в рамках информации о самой долевого транзакции.

## **ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ**

В соответствии с пунктом 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (далее – ПБУ 18) временная разница по состоянию на отчетную дату определяется как разница между балансовой стоимостью актива (обязательства) и его стоимостью, принимаемой для целей налогообложения. При этом Положение не увязывает указанный порядок определения временной разницы с причинами ее возникновения, в частности, не содержит исключений для временных разниц, возникших вследствие получения активов от акционеров (собственников, участников, учредителей). В соответствии с пунктом 3 ПБУ 18 в аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Налоговая разница, которая возникает при получении активов от акционеров (собственников, участников, учредителей) соответствует понятию временной разницы как с точки зрения ПБУ 18, так и МСФО (IAS) 12. Потенциальное влияние этой разницы на будущие периоды с точки зрения соотношения бухгалтерской прибыли с налогооблагаемой базой не отличается от любых других временных разниц в налоговой и бухгалтерской стоимостях активов, которые возникают по другим причинам, например, вследствие включения/не включения разных сумм в первоначальную стоимость основных средств, либо вследствие начисления амортизации разными способами или в течение разных сроков полезного использования.

В соответствии с пунктом 15 ПБУ 18 отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы. Также в соответствии с пунктом 14 ПБУ 18 организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, в котором возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что организация получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах. ПБУ 18 не предусматривает исключений для признания отложенных налоговых обязательств или активов в зависимости от характера фактов, в результате которых возникли соответствующие временные разницы.

Вместе с тем, такие исключения предусмотрены параграфами 15 и 24 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль». Обращает на себя внимание тот факт, что положениями этих параграфов предусмотрены исключения по признанию отложенных налоговых обязательств или активов в отношении **ВРЕМЕННЫХ** разниц, возникших в связи со специфическими определенными в этих пунктах фактами хозяйственной жизни. Таким образом МСФО не подвергают сомнению природу этих разниц, прямо называя их временными. Предусмотренные МСФО исключения касаются вопроса, признавать или не признавать отложенные налоговые обязательства или активы в отношении этих временных разниц, но не касаются вопроса квалификации этих разниц в качестве временных, или каких-либо других (например, постоянных).

Что касается вопроса признания / непризнания отложенных налоговых обязательств или активов в отношении этих временных разниц, то ввиду отсутствия в ПБУ 18 аналогичных исключений, отказ от такого признания в рамках ПБУ 18 может обосновываться положением второго абзаца пункта 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», допускающего для организаций, публикующих отчетность по МСФО, неприменение способов бухучета, определенных ФСБУ в случаях, когда без этого невозможно соответствие учетной политики МСФО.

Вместе с тем, применимость исключений, предусмотренных пунктами 15 и 24 МСФО (IAS) 12, для рассматриваемой ситуации подтверждается не во всех случаях. Исходя из основ для выводов в отношении данных пунктов, а также недавней дискуссии при обсуждении поправок в МСФО (IAS) 12, данные исключения подразумевают прежде всего ситуации, когда временная разница составляет 100% стоимости актива при его первоначальном признании. В рассматриваемой ситуации временная разница составляет, как правило, часть стоимости актива, причем она может быть дополнена другими временными разницами, не связанными непосредственно с долевой транзакцией. В таком случае порядок учета ставится в зависимость от толкования фразы «при первоначальном признании актива» с учетом того, что процесс первоначального признания не ограничивается фактом долевой транзакции и продолжается в ходе подготовки актива к использованию, когда могут возникать другие временные разницы.

Кроме того, дальнейшее начисление амортизации по активу, как правило относится не на прибыль/убыток, а на запасы (незавершенное производство). Содержащаяся в стоимости основного средства временная разница переносится посредством амортизации в стоимость запасов, которые в свою очередь списываются на прибыль/убыток лишь в момент признания выручки от продажи. Таким образом процесс «первоначального признания актива» распадается на первоначальное признание основного средства и первоначальное признание запасов. Временная разница, обусловленная долевой транзакцией, возникает при первоначальном признании обоих активов, что не дает возможность однозначно констатировать отсутствие ее влияния как на бухгалтерскую, так и на налогооблагаемую прибыль.

Между тем, вне зависимости от трактовки понятия «при первоначальном признании актива» разделение временной разницы по одному активу на части, когда в отношении одной части отложенный налог признается, в отношении другой – не признается, приведет к значительному затруднению учета, особенно при начислении амортизации по такому основному средству, и усложнит понимание характера показателей о налоге на прибыль пользователем бухгалтерской отчетности. В частности, невозможно формализовать внятные объяснения того, почему в отношении временной разницы по одному активу отложенное налоговое обязательство (или актив) признается лишь в некоторой части, тогда как в отношении другой части этой же самой разницы – не признается. Это противоречит цели, которая преследовалась при установлении исключений в МСФО (IAS) 12.

В этой связи положения пунктов 15 и 24 МСФО (IAS) 12 целесообразно считать релевантными применительно к ситуациям, когда возникающая временная разница составляет 100% стоимости актива (т.е. актив признается только в одном виде учета, но не признается в другом). Если разница составляет только часть стоимости актива (не 100%), то применимость этих пунктов также обоснована, когда эта временная разница является

единственной временной разницей по данному активу, и при этом актив не амортизируется. В остальных случаях применение указанных исключений приведет с одной стороны к неоправданному усложнению учета и с другой стороны – к затруднению понимания пользователем финансовой отчетности информации о налогообложении прибыли, представленной в этой отчетности.