

ПРАКТИКА МСФО

МАРТ 2026 Г.

УЧЕТ ФЕДЕРАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИОННЫХ НАЛОГОВЫХ ВЫЧЕТОВ В СООТВЕТСТВИИ С МСФО

В настоящей публикации мы рассмотрим практику учета инвестиционных налоговых вычетов в финансовой отчетности, подготовленной согласно стандартам финансовой отчетности МСФО.

СОДЕРЖАНИЕ

ВЫБОР УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ	1
ПОДХОД 1 – УЧЕТ НАЛОГОВОЙ ЛЬГОТЫ (НАЛОГОВОГО ВЫЧЕТА)	2
ПОДХОД 2 – КОРРЕКТИРОВКА НАЛОГОВОЙ СТОИМОСТИ АКТИВА	4
СРАВНЕНИЕ РАССМОТРЕННЫХ ПОДХОДОВ	6
ПРИМЕР РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	7
КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ	8

ВЫБОР УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Согласно п. 4 МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (далее – МСФО (IAS) 12) инвестиционные налоговые вычеты исключены из сферы применения данного стандарта. Однако МСФО (IAS) 12 применяется к учету временных разниц, которые могут возникнуть в связи с инвестиционными налоговыми вычетами.

Кроме того, согласно п. 2(b) МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» инвестиционные налоговые вычеты также исключены из сферы применения указанного стандарта.

Таким образом, для целей подготовки финансовой отчетности, соответствующей стандартам финансовой отчетности МСФО, организациям необходимо самостоятельно разработать учетную политику в соответствии с требованиями пп. 10–12 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», которая будет применяться к учету инвестиционных налоговых вычетов.

Обоснованность применения той или иной учетной политики зависит от условий конкретного инвестиционного налогового вычета. В частности, если организация приходит к выводу, что конкретный инвестиционный налоговый вычет можно считать примером налоговых льгот, упомянутых в п. 34 МСФО (IAS) 12, то разработанная учетная политика может быть аналогична учетной политике, применяемой при учете налоговых льгот в МСФО (IAS) 12.

При этом в отношении налоговых льгот, связанных с первоначальным признанием актива (т. е. не связанных с суммами, признанными в качестве расходов в бухгалтерском учете), организации в международной практике применяют один из следующих подходов:

- ▶ немедленно отражают соответствующий эффект на налог прибыль в составе прибыли или убытка;
- ▶ учитывают налоговую льготу как корректировку налоговой стоимости.

Согласно **первому подходу**, организация применяет предусмотренное п. 15 МСФО (IAS) 12 исключение при первоначальном признании, запрещающее признание отложенного налогового обязательства (ОНО) в отношении налогооблагаемой временной разницы, возникающей при первоначальном признании актива, и признает согласно п. 34 МСФО (IAS) 12 отложенный налоговый актив (ОНА) в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот в той мере, в которой является вероятным наличие будущей налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть эти неиспользованные налоговые льготы. После первоначального признания организация применяет к признанному в балансе активу учет, предусмотренный для частично вычитаемых активов.

Согласно **второму подходу**, организация применяет предусмотренное п. 24 МСФО (IAS) 12 исключение при первоначальном признании, запрещающее признание ОНА в отношении вычитаемой временной разницы, возникающей при первоначальном признании актива. После первоначального признания организация применяет к признанному в балансе активу учет, предусмотренный для активов, принимаемых к вычету в сумме, превышающей их первоначальную стоимость.



Пример

Организация приобрела объект основных средств, позволяющий использовать федеральный инвестиционный налоговый вычет (ФИНВ). ФИНВ предоставляется в размере 3% от стоимости приобретения. Организация приняла решение воспользоваться предоставленным вычетом. Стоимость приобретения актива (не включая НДС) составила 300 млн руб. ФИНВ составил 9 млн руб. (3% от 300 млн руб.). Срок полезного использования актива для целей составления финансовой отчетности – 5 лет, для целей налогового учета – 3 года. Метод амортизации – линейный. Ликвидационная стоимость актива равна нулю. Использованная сумма ФИНВ в текущем году составила 6 млн руб. Неиспользованный остаток в сумме 3 млн руб. был перенесен на следующий отчетный период, в котором был полностью использован. Ежегодная прибыль до налогообложения и налогооблагаемая прибыль организации до вычета амортизации равны и составляют 200 млн руб. в год.

Применение указанных подходов в рамках данного примера проиллюстрировано ниже.

ПОДХОД 1 – УЧЕТ НАЛОГОВОЙ ЛЬГОТЫ (НАЛОГОВОГО ВЫЧЕТА)

При применении **первого подхода** организация определит балансовую стоимость актива в сумме 300 млн руб. и налоговую стоимость актива в сумме 291 млн руб. (300 млн руб. – 9 млн руб.). Таким образом, в момент первоначального признания актива возникнет налогооблагаемая временная разница в сумме 9 млн руб.

Поскольку данная разница возникает при первоначальном признании актива не в результате приобретения бизнеса и операция в момент своего совершения не влияет ни на бухгалтерскую прибыль (которая в МСФО (IAS) 12 определена как прибыль до налогообложения), ни на налогооблагаемую прибыль и не приводит к возникновению равновеликих временных разниц, организация применит к этой разнице исключение при первоначальном признании, предусмотренное п. 15 МСФО (IAS) 12, и не признает соответствующее отложенное налоговое обязательство.

После первоначального признания организация будет применять к признанному в балансе активу учет, предусмотренный для частично вычитаемых в налоговых целях активов, согласно которому первоначальная балансовая стоимость актива условно разбивается на два компонента: «вычитаемый в полном объеме»

компонент в сумме 291 млн руб. и «невывчитаемый» компонент в сумме 9 млн руб. Далее принимается допущение, что в отношении вычитаемого в полном объеме компонента в момент первоначального признания временная разница отсутствует, поскольку вся налоговая стоимость актива (291 млн руб.) относится на этот компонент, и вся разница между балансовой и налоговой стоимостями актива относится на «невывчитаемый» компонент, для которого балансовая и налоговая стоимости принимаются равными соответственно 9 млн руб. и нулю.

В дальнейшем по вычитаемому в полном объеме компоненту (291 млн руб.) могут возникать новые временные разницы, обусловленные различными сроками полезного использования или различными методами амортизации для целей составления финансовой отчетности и налоговых целей, в отношении которых могут быть признаны отложенные налоги, а уменьшение разницы по невывчитаемому компоненту (9 млн руб.) в результате амортизации актива в финансовой отчетности не будет приводить к признанию отложенных налогов. Формирование и восстановление разниц, а также изменение признанного отложенного налогового обязательства по данному активу проиллюстрировано в таблице 1.

Таблица 1

Год	Балансовая стоимость	«Полностью вычитаемый» компонент	«Невычитаемый» компонент	Налоговая стоимость	Временная разница	ОНО
a	b = c + d	c	d	e	f = c - e	g = f*25%
0	300	291	9	291	–	–
1	240	232,8	7,2	194	38,8	9,7
2	180	174,6	5,4	97	77,6	19,4
3	120	116,4	3,6	–	116,4	29,1
4	60	58,2	1,8	–	58,2	14,55
5	–	–	–	–	–	–

Согласно первому подходу организация также признает отложенный налоговый актив (ОНА) в отношении не использованной по состоянию на отчетную дату суммы ФИНВ (при условии выполнения критериев признания ОНА). Таким образом, при принятии решения об использовании ФИНВ организация признает ОНА в сумме 9 млн руб. в корреспонденции с доходом по отложенному налогу на прибыль, который в течение года 1 уменьшается до 3 млн руб. в результате использования части ФИНВ в текущем периоде.

Расчет доходов (расходов) по налогу на прибыль и эффективной налоговой ставки для срока полезного использования актива приведен в таблице 2.

Таблица 2

Год	Прибыль до налогообложения	Расходы по текущему налогу до применения ФИНВ	Расходы по текущему налогу после применения ФИНВ	Доходы (расходы) по отложенному налогу по временной разнице ⁴	Доходы (расходы) по отложенному налогу по ФИНВ ⁵	Итого доходы (расходы) по налогу на прибыль	Эффективная ставка налога на прибыль, %
a	b = 200 – амортизация, отраженная в финансовой отчетности ¹	c = (200 – налоговая амортизация ²) *25%	d = c – ФИНВ ³	e	f	g = d + e + f	j = g/b*100%
1	140	(25,75)	(19,75)	(9,7)	3	(26,45)	18,89
2	140	(25,75)	(22,75)	(9,7)	(3)	(35,45)	25,32
3	140	(25,75)	(25,75)	(9,7)	–	(35,45)	25,32
4	140	(50)	(50)	14,55	–	(35,45)	25,32
5	140	(50)	(50)	14,55	–	(35,45)	25,32

¹ Ежегодная амортизация актива для целей финансовой отчетности в течение пяти лет (60= 300/5 лет).

² Ежегодная налоговая амортизация актива (97=291/3 года) уменьшает налогооблагаемую прибыль только в течение первых трех лет.

³ ФИНВ уменьшает текущий налог на прибыль на 6 млн руб. в год 1 и на 3 млн руб. в год 2.

⁴ ОНО на конец соответствующего года минус ОНО на начало соответствующего года согласно таблице 1.

⁵ Отражает формирование и использование ФИНВ в годы 1 и 2.

БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ ЗА ГОД 1:

Дт ОНА.....	9	Дт Расходы по отложенному налогу.....	9,7
Кт Доход по отложенному налогу.....	9	Кт ОНО.....	9,7
<i>Признание ОНА в отношении полной суммы ФИНВ</i>		<i>Признание ОНО по вновь возникшим налогооблагаемым временным разницам по полностью вычитаемому компоненту</i>	
Дт Расходы по текущему налогу на прибыль.....	19,75	Дт Расходы по отложенному налогу.....	6
Кт Задолженность по текущему налогу на прибыль.....	19,75	Кт ОНА.....	6
<i>Признание расхода и задолженности по текущему налогу на прибыль за период (с учетом использования ФИНВ)</i>		<i>Признание использования ФИНВ для уменьшения налога на прибыль за период</i>	

Сверка эффективной налоговой ставки для рассмотренных периодов представлена в таблице 3.

	Год 1	Год 2	Год 3	Год 4	Год 5
Прибыль до налогообложения	140	140	140	140	140
Теоретический налог по ставке 25%	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)
Эффект первоначального признания ФИНВ	9	–	–	–	–
Эффект амортизации невычитаемого компонента (= (9 / 5 лет)*25%)	(0,45)	(0,45)	(0,45)	(0,45)	(0,45)
Расход по налогу на прибыль	(26,45)	(35,45)	(35,45)	(35,45)	(35,45)
<i>В том числе:</i>					
Расход по текущему налогу на прибыль	(19,75)	(22,75)	(25,75)	(50)	(50)
Доход (расход) по отложенному налогу на прибыль	(6,7)	(12,7)	(9,7)	14,55	14,55
	(26,45)	(35,45)	(35,45)	(35,45)	(35,45)

ПОДХОД 2 – КОРРЕКТИРОВКА НАЛОГОВОЙ СТОИМОСТИ АКТИВА

При применении **второго подхода** организация определит балансовую стоимость актива в сумме 300 млн руб. и его «условную» налоговую стоимость в сумме 327 млн руб. (291 млн руб. (фактическая сумма, разрешенная к вычету для налоговых целей – фактическая налоговая стоимость) + 36 млн руб. (сумма, определяемая как условное увеличение налоговой стоимости, которое дало бы такой же налоговый эффект, что и предоставленный ФИНВ, – «дополнительная» налоговая стоимость (= 9 млн руб./25%)). В результате в момент первоначального признания актива возникнет вычитаемая временная разница в сумме 27 млн руб.

Поскольку данная разница возникает при первоначальном признании актива не в результате приобретения бизнеса и операция в момент своего совершения не влияет ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль и не приводит к возникновению равновеликих временных разниц, организация применит к этой разнице исключение при первоначальном признании, предусмотренное п. 24 МСФО (IAS) 12, и не признает соответствующий отложенный налоговый актив.

После первоначального признания организация будет применять к признанному в балансе активу учет, предусмотренный для активов, принимаемых к вычету в налоговых целях в сумме, превышающей их первоначальную стоимость, согласно которому налоговая стоимость актива условно разбивается на два компонента: «вычитаемый в размере первоначальной стоимости» компонент и «вычитаемый в сумме, превышающей первоначальную стоимость» компонент – в сумме 300 млн руб. и 27 млн руб. соответственно.

Далее принимается допущение, что в отношении вычитаемого в размере первоначальной стоимости компонента в момент первоначального признания временная разница отсутствует, поскольку балансовая стоимость актива (300 млн руб.) равна «условной» налоговой стоимости этого компонента, состоящей из фактической налоговой стоимости (291 млн руб.) и части дополнительной налоговой стоимости (9 млн руб., равной разнице между 36 млн руб. и 27 млн руб.).

Вся разница между балансовой и «условной» налоговой стоимостями актива относится на «вычитаемый в сумме, превышающей первоначальную стоимость» компонент «условной» налоговой стоимости в сумме 27 млн руб., для которого условно принимается, что балансовая стоимость соответствующего актива равна нулю.

В дальнейшем по вычитаемому в размере первоначальной стоимости компоненту (300 млн руб.) могут возникать новые временные разницы, обусловленные различными сроками полезного использования или различными методами амортизации для целей составления финансовой отчетности и налоговых целей, в отношении которых могут быть признаны отложенные налоги, а уменьшение за счет налоговой амортизации разницы по вычитаемому в сумме, превышающей первоначальную стоимость, компоненту (27 млн руб.) не будет приводить к признанию отложенных налогов. При этом фактическая налоговая стоимость (291 млн руб.) амортизируется в соответствии с применяемым методом линейной амортизации в течение срока полезного использования для налоговых целей (3 года), а дополнительная вычитаемая стоимость амортизируется пропорционально фактическому использованию ФИНВ в конкретные периоды его использования. Так, поскольку в год 1 будет использовано 2/3 ФИНВ (6 млн руб. из 9 млн руб.), дополнительная налоговая стоимость уменьшится на 24 млн руб. (36 млн руб.*2/3), из которых 18 млн руб. будут отнесены на уменьшение вычитаемого в сумме, превышающей первоначальную стоимость компонента, а 6 млн руб. – на уменьшение дополнительной налоговой стоимости, включенной в «условную» налоговую стоимость вычитаемого в размере первоначальной стоимости компонента, согласно первоначальной пропорции распределения этой дополнительной налоговой стоимости между компонентами (27/36 и 9/36 соответственно).

Формирование и восстановление разниц, а также изменение признанного отложенного налогового обязательства по данному активу проиллюстрированы в таблице 4.

Год	Балансовая стоимость	«Условная» налоговая стоимость	«Вычитаемый в сумме, превышающей первоначальную стоимость» компонент	«Вычитаемый в размере первоначальной стоимости» компонент		Временная разница	ОНО
				Фактическая налоговая стоимость	Дополнительная налоговая стоимость		
a	b	c = d + e + f	d ¹	e	f ¹	g = b - e - f	j = g*25%
0	300	327	27	291	9	-	-
1	240	206	9	194	3	43	10,75
2	180	97	-	97	-	83	20,75
3	120	-	-	-	-	120	30
4	60	-	-	-	-	60	15
5	-	-	-	-	-	-	-

¹ Отражает формирование и использование ФИНВ в годы 1 и 2.

Согласно второму подходу отложенный налоговый актив (ОНА) в отношении не использованной по состоянию на отчетную дату суммы ФИНВ не признается, поскольку эффект налоговой выгоды от ФИНВ закладывается в расчет «условной» налоговой стоимости актива. При этом по мере фактического использования ФИНВ дополнительный компонент «условной» налоговой стоимости амортизируется. Амортизация отражается в соответствии с пропорцией использования ФИНВ.

Расчет доходов (расходов) по налогу на прибыль и эффективной налоговой ставки для срока полезного использования актива приведен в таблице 5.

Таблица 5

Год	Прибыль до налогообложения	Расходы по текущему налогу до применения ФИНВ	Расходы по текущему налогу после применения ФИНВ	Доходы (расходы) по отложенному налогу по временной разнице ⁴	Итого доходы (расходы) по налогу на прибыль	Эффективная ставка налога на прибыль, %
a	b = 200 – амортизация, отраженная в финансовой отчетности ¹	c = (200 – налоговая амортизация ²) *25%	d = c – ФИНВ ³	e	f = d + e	g = f/b*100%
1	140	(25,75)	(19,75)	(10,75)	(30,5)	21,79
2	140	(25,75)	(22,75)	(10)	(32,75)	23,39
3	140	(25,75)	(25,75)	(9,25)	(35)	25
4	140	(50)	(50)	15	(35)	25
5	140	(50)	(50)	15	(35)	25

¹ Ежегодная амортизация актива для целей финансовой отчетности в течение пяти лет (60 = 300/5 лет).

² Ежегодная налоговая амортизация актива (97 = 291/3 года) уменьшает налогооблагаемую прибыль только в течение первых трех лет.

³ ФИНВ уменьшает текущий налог на прибыль на 6 млн руб. в год 1 и на 3 млн руб. в год 2.

⁴ ОНО на конец соответствующего года минус ОНО на начало соответствующего года согласно таблице 4.

БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ ЗА ГОД 1:

Дт Расходы по текущему налогу на прибыль 19,75

Кт Задолженность по текущему налогу на прибыль 19,75

Признание расхода и задолженности по текущему налогу на прибыль за период (с учетом использования ФИНВ)

Дт Расходы по отложенному налогу 10,75

Кт ОНО 10,75

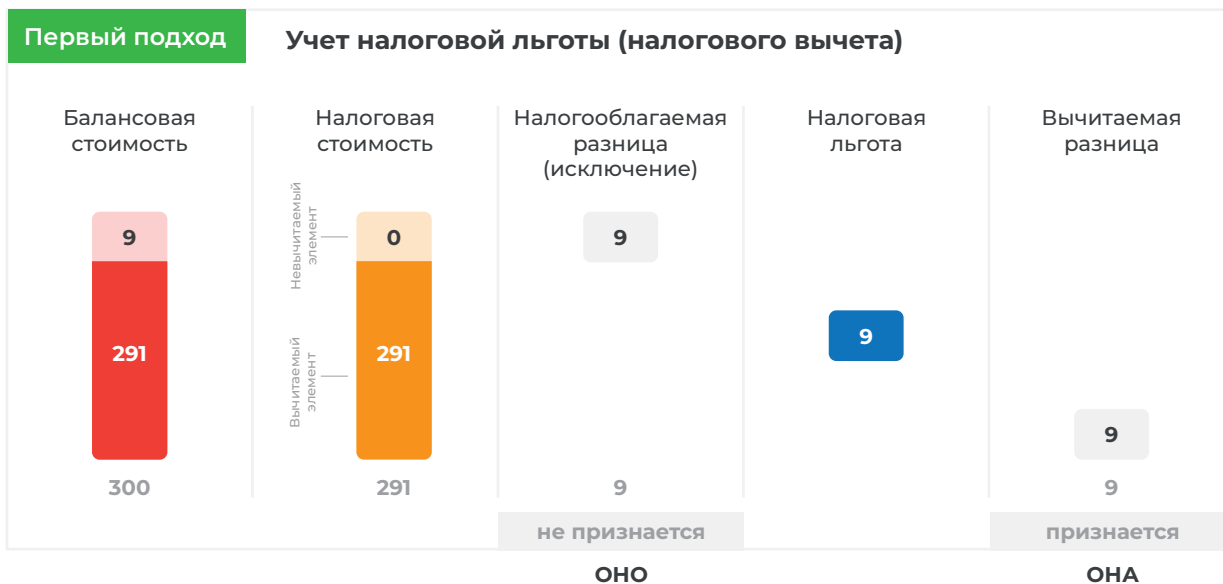
Признание ОНО по вновь возникшим налогооблагаемым временным разницам по вычитаемому в размере первоначальной стоимости компоненту

Сверка эффективной налоговой ставки для рассмотренных периодов представлена в таблице 6.

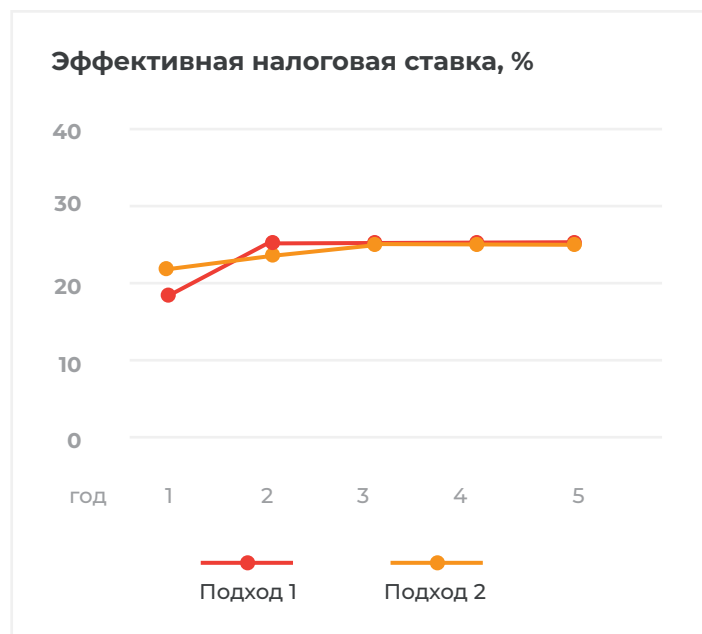
	Год 1	Год 2	Год 3	Год 4	Год 5
Прибыль до налогообложения	140	140	140	140	140
Теоретический налог по ставке 25%	(35)	(35)	(35)	(35)	(35)
Эффект амортизации «вычитаемого в сумме, превышающей первоначальную стоимость» компонента налоговой стоимости (= 27 – 9)*25% – для года 1 и = (9 – 0)*25% для года 2)	4,5	2,25	–	–	–
Расход по налогу на прибыль	(30,5)	(32,75)	(35)	(35)	(35)
<i>В том числе:</i>					
Расход по текущему налогу на прибыль	(19,75)	(22,75)	(25,75)	(50)	(50)
Доход (расход) по отложенному налогу на прибыль	(10,75)	(10)	(9,25)	15	15
	(30,5)	(32,75)	(35)	(35)	(35)

СРАВНЕНИЕ РАССМОТРЕННЫХ ПОДХОДОВ

Схематично различие между двумя рассмотренными подходами на дату первоначального признания ФИНВ и соответствующего актива можно представить следующим образом:



На последующие даты различие между методами будет заключаться в разном распределении итогового расхода по налогу на прибыль в сумме 168,25 млн руб. между периодами и разной динамикой эффективной налоговой ставки по периодам при средней за 5 лет равной 24,04% (=168,25 млн руб./ 700 млн руб.).



Кроме того, в сверке эффективной налоговой ставки при применении подхода 1 в год первоначального признания ФИНВ будет строка «Эффект первоначального признания ФИНВ», а также строка «Эффект амортизации невычитаемого компонента» в течение всех пяти лет срока полезного использования актива, в то время как при применении подхода 2 будет только строка «Эффект амортизации «вычитаемого в сумме, превышающей первоначальную стоимость» компонента налоговой стоимости» в течение первых двух лет, когда организация будет использовать ФИНВ для уменьшения налога на прибыль за период.



Пример раскрытия в финансовой отчетности, составленной согласно стандартам финансовой отчетности МСФО, информации о примененной учетной политике и используемом федеральном инвестиционном налоговом вычете для условной группы компаний (далее – Группа)

Федеральный инвестиционный налоговый вычет

С 2025 года в соответствии со ст. 286.2 НК РФ налогоплательщики вправе применять федеральный инвестиционный налоговый вычет (ФИНВ). Условия и порядок его применения определены в Постановлении Правительства РФ от 28 ноября 2024 г. № 1638 «О параметрах применения федерального инвестиционного налогового вычета».

Механизм ФИНВ позволяет напрямую уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего зачислению в федеральный бюджет РФ, на инвестиционные расходы на основные средства и нематериальные активы (приобретение, создание и увеличение первоначальной стоимости), НИОКР и другие расходы, постепенно в течение нескольких лет.

Группа отразила решение об использовании права на ФИНВ с 2025 года в своей учетной политике следующим образом: при признании указанных выше инвестиционных расходов в составе первоначальной стоимости соответствующих активов Группа применяет предусмотренное п. 15 МСФО (IAS) 12 исключение при первоначальном признании,

запрещающее признание отложенных налоговых обязательств в отношении налогооблагаемой временной разницы, возникающей при первоначальном признании актива, и признает согласно п. 34 МСФО (IAS) 12 отложенный налоговый актив в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот в той мере, в которой является вероятным наличие будущей налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть эти неиспользованные налоговые льготы, и соответствующую выгоду по отложенному налогу в составе прибыли или убытка. После первоначального признания Группа применяет к активам, в составе которых капитализированы инвестиционные расходы, учет, предусмотренный для частично вычитаемых активов в соответствии с исключением при первоначальном признании, установленным МСФО (IAS) 12.

Сумма отложенных налоговых активов, признанных в отношении ФИНВ в 2025 году, составила XXX тыс. руб.

КОНТАКТНАЯ ИНФОРМАЦИЯ



АЛЕКСЕЙ МАЛЁНКИН

Партнер, группа налогового учета
и отчетности
alexei.malenkin@b1.ru



СВЕТЛАНА ПОЛОВИНКИНА

Партнер, группа методологии МСФО
svetlana.polovinkina@b1.ru



ВАДИМ ШЕЛАГИНОВ

Партнер, группа методологии МСФО
vadim.shelaginov@b1.ru



АЛЕКСАНДРА СОКОЛОВА

Менеджер, группа налогового учета
и отчетности
alexandra.sokolova@b1.ru



Единый номер для звонков из России

8 800 500 9700

Офис в Москве

+7 495 755 9700

О ГРУППЕ КОМПАНИЙ Б1

Группа компаний Б1 предлагает многопрофильные услуги в сфере аудита, стратегического, технологического и бизнес-консалтинга, сделок, оценки, налогообложения, права и сопровождения бизнеса.

Мы работаем свыше 35 лет в России и более 25 лет в Беларуси. За это время в компаниях группы создана сильная команда специалистов с обширными знаниями и опытом реализации сложнейших проектов. Наша практика представлена в 12 городах: Москве, Минске, Владивостоке, Екатеринбурге, Казани, Краснодаре, Новосибирске, Ростове-на-Дону, Самаре, Санкт-Петербурге, Тольятти и Челябинске.

Группа компаний Б1 помогает клиентам находить новые решения, расширять, трансформировать и успешно вести свою деятельность, а также повышать свою финансовую устойчивость и кадровый потенциал.

© ООО «Б1 - Аудит», 2026
Все права защищены.

Информация, содержащаяся в настоящей публикации, представлена в сокращенной форме и предназначена лишь для общего ознакомления, в связи с чем она не может рассматриваться в качестве полноценной замены подробного отчета о проведенном исследовании и других упомянутых материалов и служить основанием для вынесения профессионального суждения. Группа компаний Б1 не несет ответственности за ущерб, причиненный каким-либо лицам в результате действия или отказа от действия на основании сведений, содержащихся в данной публикации. По всем конкретным вопросам следует обращаться к специалисту по соответствующему направлению.