



Банк России



Носова Светлана Николаевна
Ведущий методолог Института
МФЦ по переходу НФО на ЕПС и
ОСБУ. Практикующий аудитор.

ГЛАВА 18. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ ОТДЕЛЬНЫМИ НЕКРЕДИТНЫМИ ФИНАНСОВЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ



Банк России

16.2.

Глава 18. Бухгалтерский учет отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов отдельными некредитными финансовыми организациями.

- Признание и отражение в бухгалтерском учете отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

Признание ОНО

Отложенное налоговое обязательство - сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в будущих отчетных периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц.

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

ОНО = \sum НВР x % налога на прибыль.

Признание ОНА

Отложенный налоговый актив - сумма налога на прибыль, подлежащая возмещению в будущих отчетных периодах в отношении:

- a) вычитаемых временных разниц;
- b) перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков;
- c) перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых льгот.

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).*

ОНА = \sum ВВР x % ставка налога на прибыль.



Признание ОНА

Неиспользованные налоговые убытки

Отложенный налоговый актив в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков должен признаваться **в той мере**, в которой является **вероятным наличие будущей налогооблагаемой прибыли**, против которой можно будет зачесть эти неиспользованные налоговые убытки.

В той мере, в которой наличие налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть неиспользованные налоговые убытки, не является вероятным, отложенный налоговый актив не признается.

Признание ОНА

Анализ для целей определения возможности признания отложенного налогового актива:

- наличие налогооблагаемых временных разниц;
- историю прибыльности компании и прогнозы на будущее;
- причины возникновения убытков;
- вероятность повторения убытков;
- возможности для налогового планирования.

На каждую отчетную дату необходимо пересматривать непризнанные отложенные налоговые активы!

Признание ОНА

Типовая ошибка в признании отложенных налогов - это **признание отложенного налогового актива**, при низкой вероятности получения налогооблагаемой прибыли, против которой можно будет зачесть вычитаемую временную разницу в будущем (т.е. **при убыточной деятельности**).

ВАЖНО: Статья 283 НК РФ предоставляет налогоплательщикам 10 лет для переноса убытков на будущее. Следовательно, если по объективным оценкам бизнес будет убыточен как минимум в течение ближайших 10 лет, признание отложенного налогового актива неправомерно.

Если появляется либо увеличивается вероятность получения будущей налогооблагаемой прибыли, позволяющей возместить ОНА, такой налоговый актив должен быть признан.

Сумма признанного ранее ОНА может быть списана полностью или уменьшена, если существенно снижается вероятность получения достаточной налогооблагаемой будущей прибыли, а при увеличении вероятности получения будущей прибыли уменьшение ОНА может быть восстановлено.

ОНО/ОНА не подлежат дисконтированию!



Бухгалтерские счета для учета отложенных налогов

Парные счета

61701 «Отложенное налоговое обязательство» (П)
61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам» (А)
61703 «Отложенный налоговый актив по перенесенным на будущее налоговым убыткам» (А)

Корректировки суммы налога на прибыль на отложенный налог на прибыль отражаются на:

Парные счета

71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» (А)
71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль» (П)

ОНО и ОНА в отношении остатков на балансовых счетах, изменение величины которых отражается на счетах по учету добавочного капитала, учитываются в корреспонденции:

Парные счета

10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» (А)
10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль» (П)

Образование или увеличение ОНО

На конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дт 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

Дт 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кт 61701 «Отложенное налоговое обязательство»;

Определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете СПОД:

Дт 72903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

Дт 72902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кт 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Образование или увеличение ОНО

В случае наличия остатка на счете № 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»:

На конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дт 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

Дт 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кт 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»

Определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете СПОД:

Дт 72903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

Дт 72902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кт 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»



Уменьшение ОНО

На конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дт 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Кт 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

Кт 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете СПОД:

Дт 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

Кт 72903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

Кт 72902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Образование и увеличение ОНО в отношении б/счетов изменение величины которых учитывается на счетах по учету добавочного капитала

Дт 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль»

или

Дт 10609 «Увеличение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль»

Кт 61701 «Отложенное налоговое обязательство»

или

Кт 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам» (в случае наличия на нем остатка)

При прекращении признания актива, изменение величины которого учитывается на счетах **106** (ОС и НМА по переоцененной стоимости, ц/бумаги для продажи...) остаток на этом счете корректируется **(уменьшается)** на остаток или часть остатка на счете **10610** «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль», относящийся (относящуюся) к выбывающему активу.

При выбытии переоцененного ОС:

Дт 10601 «Прирост стоимости основных средств при переоценке»

Кт 10610 «Уменьшение добавочного капитала на отложенный налог на прибыль»

Образование или увеличение ОНА по вычитаемым временным разницам

На конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дт 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»

Кт 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

Кт 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете СПОД:

Дт 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»

Кт 72903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

Кт 72902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Уменьшение ОНА по вычитаемым временным разницам

На конец первого квартала, полугодия и девяти месяцев отчетного года:

Дт 71903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

Дт 71902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кт 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»

Определенное на конец отчетного года – в период отражения в бухгалтерском учете СПОД:

Дт 72903 «Уменьшение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

или

Дт 72902 «Увеличение налога на прибыль на отложенный налог на прибыль»

Кт 61702 «Отложенный налоговый актив по вычитаемым временным разницам»



Ведомость расчета отложенных налогов

Некредитная финансовая организация **на конец каждого отчетного периода, формирует ведомость расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.**

Ведомость расчета ОНО и ОНА должна содержать:

- остатки на активных (пассивных) балансовых счетах на конец отчетного периода;
- налоговая база, учитываемая при расчете налога на прибыль на конец отчетного периода;
- налогооблагаемые временные разницы, рассчитанные на конец отчетного периода;
- вычитаемые временные разницы, рассчитанные на конец отчетного периода;
- суммы отложенных налоговых обязательств, изменение величины которых учитывается на счетах по учету финансового результата и (или) на счетах по учету добавочного капитала, рассчитанные на конец отчетного периода;
- суммы отложенных налоговых активов по вычитаемым временным разностям, изменение величины которых учитывается на счетах по учету финансового результата и (или) на счетах по учету добавочного капитала, рассчитанные на конец отчетного периода;
- суммы отложенных налоговых активов по перенесенным на будущее налоговым убыткам, рассчитанные на конец отчетного периода.

Ведомость расчета отложенных налогов

Форма ведомости расчета отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов утверждается в Учетной политике НФО

Номер счета	Для целей бухгалтерского учета	Для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль	Налогооблагаемые временные разницы	Вычитаемые временные разницы	Отложенные налоговые обязательства		Отложенные налоговые активы	
					Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала	Отнесенные на счета по учету финансового результата	Отнесенные на счета по учету добавочного капитала
1	2	3	4	5	6	7	8	9
50705	8 000 000	8 000 000	0	0	0		0	0
50727	50 000	0	50 000	0	0	10 000	0	0