

Учет отложенных налоговых активов и обязательств

Сближение национального бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности привело к возникновению таких объектов учета, как отложенные налоговые активы (ОНА) и отложенные налоговые обязательства (ОНО). Рассмотрим их особенности на конкретных примерах.

Общие положения

При отражении в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов и обязательств следует руководствоваться:

- «Инструкцией по бухучету отложенных налоговых активов и обязательств», утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 113 (далее – Инструкция № 113);
- «Инструкцией по бухучету доходов и расходов», утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102);
- «Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухучета», утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50);
- Налоговым кодексом (НК).

ОНА и ОНО тесно увязаны с временными разницеми.

Временные разницы возникают, если величины расходов (доходов) в бухучете и для целей налогообложения совпадают, но момент их признания – нет.

Вычитаемые временные разницы приводят к уменьшению учетной прибыли (увеличению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и уменьшению налогооблагаемой прибыли – в одном или нескольких будущих отчетных периодах. Возникают они, если:

- расходы в бухучете признаются в текущем отчетном периоде, а для налогообложения – в будущих отчетных периодах;
- доходы в бухучете признаются в будущих отчетных периодах, а для налогообложения – в текущем отчетном периоде.

Вычитаемая временная разница приводит к образованию отложенного налогового актива, сумма которого определяется путем умножения первой, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку

налога на прибыль, установленную налоговым законодательством, действующую на отчетную дату.

Отложенные налоговые активы

Отложенным налоговым активом является актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц.

Для обобщения информации о наличии и движении ОНА предназначен сч. 09 «Отложенные налоговые активы». Его начисление отражается по Д-ту сч. 09 и К-ту сч. 99 «Прибыли и убытки». Уменьшение или полное погашение – по Д-ту сч. 99 и К-ту сч. 09. При выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым он был начислен, – по Д-ту сч. 99 и К-ту сч. 09. Аналитический учет по сч. 09 ведется по видам активов или обязательств, в учетной оценке которых возникли вычитаемые временные разницы (п. 14 Инструкции № 50).

ОНА пересматриваются на дату составления годовой бухгалтерской отчетности с целью определения возможности их признания, которое может наступить при наличии налогооблагаемых временных разниц или когда существует высокая вероятность получения налогооблагаемой прибыли в будущем, которая может быть на них уменьшена.

Признанный в предыдущих отчетных периодах ОНА списывается, если отсутствуют налогооблагаемые временные разницы или существует низкая вероятность получения налогооблагаемой прибыли в будущем, которая может быть уменьшена на вычитаемые временные разницы (п. 13 Инструкции № 113).

Безвозмездное получение товаров

Пример. В декабре 2020 г. организацией были безвозмездно получены от поставщика тестеры товаров на сумму 2000 руб. с НДС. Они были роз-

даны посетителям магазина в январе-феврале 2021 г. (стоимость тестеров, переданных в январе, – 1200 руб., в феврале – 800 руб.). Учетной политикой организации предусмотрено отнесение безвозмездной помощи, полученной в виде запасов, в К-т сч. 98.

При безвозмездном поступлении запасов, к числу которых относятся и тестеры, получающая организация может отразить их поступление с использованием сч. 98 «Доходы будущих периодов», а затем по мере использования материалов их стоимость списывать в состав прочих доходов по текущей деятельности («Инструкция по бухгалтерскому учету безвозмездной помощи», утв. постановлением Минфина от 31.10.2011 № 112).

В состав внереализационных доходов для целей налогообложения прибыли следует включать стоимость безвозмездно полученных товаров (работ, услуг), имущественных прав, иных активов, суммы безвозмездно полученных денежных средств (подп. 3.7 п. 3 ст. 174 НК). При этом возникают временные разницы, которые необходимо отразить в бухгалтерском учете (Инструкция № 113).

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Декабрь 2020			
Стоимость тестеров без учета НДС, полученных безвозмездно	10	98	2000
НДС по безвозмездно полученным тестерам	18	90-7	400
Начислен ОНА в сумме налога на прибыль, исчисленного от стоимости безвозмездно полученных тестеров без учета (2000 x 18%)	09	99	360
Начислен налог на прибыль от стоимости безвозмездно полученных тестеров	99	68	360
Январь 2021			
Списаны тестеры на расходы на реализацию	44	10	1200
Признаны прочие доходы по текущей деятельности в размере стоимости переданных покупателям тестеров	98	90-7	1200
Уменьшен ОНА (1200 x 18%)	99	09	216
Февраль 2021			
Списаны тестеры на расходы на реализацию	44	10	800
Признаны прочие доходы по текущей деятельности в размере стоимости переданных покупателям тестеров	98	90-7	800
Уменьшен ОНА (800 x 18%)	99	09	144

Пример. Организация в декабре 2020 г. безвозмездно получила объект основных средств, стоимость которого составляет 7200 руб. с НДС. В декабре 2020 г. он был введен в эксплуатацию. Срок по-

лезного использования – 4 года, начисление амортизации производится линейным способом.

При безвозмездном получении основных средств уменьшение вычитаемой временной разницы происходит в течение срока их полезного использования в сумме, равной ежемесячной амортизации. В бухгалтерском учете ежемесячно отражается соответствующее уменьшение ОНА.

В декабре 2020 г. в бухучете возникла вычитаемая временная разница в сумме 6000 руб., приводящая к появлению ОНА в сумме 1080 руб. (6000 x 18%).

При начислении амортизации в бухучете ежемесячно доходы будущих периодов будут включаться в доходы отчетного периода и будет происходить уменьшение вычитаемой временной разницы в сумме 125 руб. (6000 / 48 мес.). Погашение отложенного налогового актива отражается ежемесячно, начиная с января 2020 г., на сумму 22,50 руб. (125 x 18%).

Ежегодная сумма амортизации, начисленной по безвозмездно полученному основному средству, составит 1500 руб. (125 x 12 мес.), и в такой же сумме в бухучете будут признаны доходы по инвестиционной деятельности по полученному основному средству.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Декабрь 2020			
Получен объект основных средств безвозмездно	08	98	6000
НДС по полученному объекту основных средств	18	91-1	1200
Объект основных средств введен в эксплуатацию	01	08	6000
Начислен ОНА (6000 x 18 %)	09	99	1080
Январь 2021 – декабрь 2023 (ежемесячно)			
Начисление амортизации	20, 25, 26, 44 и др.	02	1500
Погашен ОНА	99	09	270
Часть доходов будущих периодов в сумме амортизации, начисленной по безвозмездно полученному основному средству, в составе доходов текущего периода	98	91-1	1500

Меры ответственности

Пример. Согласно учетной политике организации неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, отражаются в бухгалтерском учете по

мере начисления, в налоговом учете – по мере оплаты. В декабре 2020 г. организацией признан штраф в размере 400 руб., который оплачен в январе 2021 г. в размере 250 руб. и в феврале 2021 г. – 150 руб.

Неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, признаются в бухгалтерском учете расходами в том отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны организацией, в суммах, присужденных судом или признанных организацией (п. 38 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением от 30.09.2011 № 102).

Суммы неустоек (штрафов, пеней), суммы, подлежащие уплате в результате применения иных мер ответственности за нарушение обязательств (за исключением обязательств, предусмотренных заключенными с Беларусью инвестиционными договорами), включаются в состав внереализационных расходов на дату, определенную плательщиком (за исключением банков) в соответствии с его учетной политикой, но не ранее даты их признания в бухучете (подп. 3.1 ст. 175 НК).

В декабре 2020 г. возникает вычитаемая временная разница: расходы в бухучете признаются в текущем отчетном периоде (в декабре 2020 г.), а для налогообложения – в будущих отчетных периодах (в январе-феврале 2021 г.). Поэтому в декабре 2020 г. отражается ОНА, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов, – 54 руб. (300 x 18%). В январе-феврале 2021 г. при оплате штрафных санкций и признании расхода для целей налогообложения ОНА подлежит списанию.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Декабрь 2020			
Начислены штрафные санкции	90-10	76	400
Начислен ОНА (400 x 18%)	09	99	72
Январь 2021			
Оплачены штрафные санкции	76	51	250
Уменьшен ОНА (250 x 18%)	99	09	45
Февраль 2021			
Оплачены штрафные санкции	76	51	150
Уменьшен ОНА (150 x 18%)	99	09	27

Предоставление бонусов

Пример. При достижении определенных объемов закупок организация предоставляет покупа-

телям продукции бонусы. Покупатель достиг его в декабре 2020 г., о чем составлен акт о предоставлении бонуса в размере 1000 руб. Сумма бонуса перечислена организацией на расчетный счет покупателя в январе 2021 г.

Согласно п. 21 Инструкции № 102 выручка от реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг уменьшается на сумму премий, бонусов, предоставленных покупателю (заказчику) к цене (стоимости), указанной в договоре, полученных после выполнения покупателем (заказчиком) условий (в том числе объема покупок или заказов), определенных в договоре в качестве обязательных для получения таких премий, бонусов.

Согласно подп. 3.29 п. 3 ст. 175 НК, в состав внереализационных расходов включаются суммы премий, бонусов, предоставленных при выполнении покупателем (заказчиком) условий (в том числе объема покупок или заказов), определенных договором в качестве обязательных для предоставления таких премий, бонусов. Такие расходы отражаются на дату их перечисления, включая зачет встречных однородных требований, исполнение обязательства третьему лицу и иные способы.

В декабре 2020 г. возникает вычитаемая временная разница: расходы в бухгалтерском учете признаются в текущем отчетном периоде (в декабре 2020 г.), а для налогообложения – в будущих отчетных периодах (в январе 2021 г.). Поэтому в декабре отражается ОНА, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов, – 180 руб. (1000 x 18%). В январе при оплате штрафных санкций и признании расхода для целей налогообложения ОНА подлежит списанию.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Декабрь 2020			
Бонус, причитающийся покупателю товаров	90-10	76	1000
Начислен ОНА (1000 x 18%)	09	99	180
Январь 2021			
Перечислен бонус покупателю товаров	76	51	1000
Уменьшен (погашен) ОНА (1000 x 18%)	99	09	180

Пример. Организация за 2020 г. получила убыток в сумме 21 000 руб. По результатам деятельности в

2021 г. прибыль составила 27 000 руб. Организация приняла решение перенести убыток, полученный в 2020 г., на 2021 г.

Белорусская организация вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка (суммы убытков) по итогам предыдущего налогового периода (предыдущих налоговых периодов), определенного в соответствии с п. 2 ст. 182 НК (осуществить перенос убытков на прибыль текущего налогового периода), в порядке, установленном настоящей статьей, при наличии у нее по итогам этого предыдущего налогового периода (предыдущих налоговых периодов) превышения общей суммы затрат, учитываемых при налогообложении, остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов и внереализационных расходов над суммой выручки и внереализационных доходов, уменьшенной на сумму налогов и сборов, исчисляемых из выручки, и в пределах такого превышения, если законодательными актами для нее не установлен порядок покрытия убытков (п. 1 ст. 182 НК).

На сумму убытка, переносимую на будущее в целях налогообложения, формируется вычитаемая временная разница, и в периоде ее образования необходимо признать ОНА (п. 11 Инструкции № 113).

По результатам деятельности 2020 г. в бухгалтерском учете возникает вычитаемая временная разница в сумме 21 000 руб., приводящая к возникновению ОНА в сумме 3780 руб. (21 000 руб. × 18%).

Уменьшение (списание) ОНА будет происходить по мере признания в налоговом учете в 2021 г. в качестве расхода суммы убытка 2020 г.

В 2021 г. прибыль организации составила 27 000 руб. Для целей налогообложения можно принять в качестве расхода убыток 2020 г. Для целей налого-

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Декабрь 2020			
Убыток отчетного года	99	90-9, 91-5	21 000
Начислен ОНА (21 000 × 18%)	09	99	3780
Непокрытый убыток (21 000 – 3780)	84	99	17 220
Декабрь 2021			
Прибыль отчетного года	90-9, 91-5	99	27 000
Списан ОНА (21 000 × 18%)	99	09	3780
Начислен налог на прибыль ((27 000 – 21 000) × 18%)	99	68	1080
Нераспределенная прибыль (27 000 – 3780 – 1080)	99	84	22 140

обложения результат деятельности организации за 2021 г. составит 6000 руб. (27 000 – 21 000).

Отложенные налоговые обязательства

Счет 65 «Отложенные налоговые обязательства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых обязательств. Начисление отложенного налогового обязательства отражается по Д-ту сч. 99 «Прибыли и убытки» и К-ту сч. 65 «Отложенные налоговые обязательства». Уменьшение или полное погашение ОНО отражается по Д-ту сч. 65 и К-ту сч. 99. При выбытии актива или погашении обязательства, в связи с которым оно было начислено, – по Д-ту сч. 65 и К-ту сч. 99. Аналитический учет по сч. 65 ведется по видам активов или обязательств, в учетной оценке которых возникли налогооблагаемые временные разницы (п. 50 Инструкции № 50).

Предоплата

Пример. Организация (покупатель) перечислила поставщику товаров предоплату, однако не получила товар в установленные договором сроки. Покупатель обратился в суд, по решению которого поставщик обязан вернуть сумму предоплаты и уплатить проценты за пользование чужими денежными средствами в размере 250 руб. Решение суда вступило в силу в декабре 2020 г., поставщик перечислил проценты в январе 2021 г. в размере 150 руб. и в феврале 2021 г. в размере 100 руб. Согласно учетной политике для целей налогового учета неустойки (штрафы, пени) признаются на дату их получения.

В бухгалтерском учете неустойки (штрафы, пени), причитающиеся к получению за нарушение контрагентом условий договоров, учитываются в составе прочих доходов по текущей деятельности (п. 13 Инструкции № 102). Неустойки признаются в бухгалтерском учете доходами в том отчетном периоде, в котором:

- они признаны контрагентом, если последний обязался уплатить неустойку в добровольном порядке;
- судом вынесено решение, если неустойки взыскиваются в судебном порядке (п. 4 ст. 3 Закона № 57-3, п. 26 Инструкции № 102).

Суммы неустоек (штрафов, пеней), суммы, причитающиеся к получению в результате применения иных мер ответственности за нарушение обя-

зательств, включаются в состав внереализационных доходов. Они отражаются на дату, определенную плательщиком (за исключением банков) в соответствии с его учетной политикой, но не позднее времени их получения (подп. 3.5 п. 3 ст. 174 НК).

Поскольку проценты за пользование чужими деньгами отражаются раньше, чем их фактическое получение, то моменты признания доходов в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. Следовательно, у организации (покупателя) образуются налогооблагаемые временные разницы, которые ведут к формированию ОНО.

В декабре 2020 г. возникает налогооблагаемая временная разница: доходы в бухучете признаются в текущем отчетном периоде (в декабре 2020 г.), а для налогообложения – в будущих отчетных периодах (в январе-феврале 2021 г.). Поэтому в декабре 2020 г. отражается ОНО, равное сумме налога на прибыль, который будет уплачен в будущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, – 45 руб. (250 x 18%). В январе-феврале 2021 г. при поступлении процентов и признании дохода для целей налогообложения ОНО подлежит списанию.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Декабрь 2020			
Проценты, причитающиеся по решению суда	76	90-7	250
Начислены ОНО (250 x 18%)	99	65	45
Январь 2021			
Оплачены проценты по решению суда	76	51	150
Уменьшены ОНО (150 x 18%)	65	99	27
Февраль 2021			
Оплачены проценты по решению суда	76	51	100
Уменьшены ОНО (100 x 18%)	65	99	18

Пример. В соответствии с условиями договора при достижении определенного объема закупок покупателю предоставляется бонус. Установленный уровень закупок организацией-покупателем был достигнут в декабре 2020 г., и сумма бонуса определена в 500 руб. В декабре 2020 г. составлен акт о его предоставлении. Бонус в полном объеме перечислен на счет организации-покупателя в январе 2021 г.

Причитающаяся к получению от поставщика сумма бонуса за выполнение определенных условий договора признается покупателем в качестве дохо-

да по текущей деятельности и включается в состав прочих доходов по текущей деятельности, учитываемых на сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» (субсч. 90-7 «Прочие доходы по текущей деятельности»). Таким образом, в том отчетном периоде (месяце), когда в соответствии с договором поставки были оформлены первичные учетные документы, подтверждающие предоставление бонуса, в бухгалтерском учете покупателя в составе прочих доходов по текущей деятельности необходимо отразить бонус, причитающийся к получению от поставщика.

При налогообложении прибыли сумма предоставленного продавцом бонуса (премии) включается в состав внереализационных доходов и отражается на дату его поступления, включая зачет встречных однородных требований, исполнение обязательства третьему лицу и др. (подп. 3.25 п. 3 ст. 174 НК).

Поскольку предоставление бонуса (премии) отражается в бухучете раньше, чем его фактическое получение, то моменты признания доходов в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. Следовательно, у организации (покупателя) образуются налогооблагаемые временные разницы, которые ведут к образованию ОНО.

В декабре 2020 г. возникает налогооблагаемая временная разница: доходы в бухгалтерском учете признаются в текущем отчетном периоде (в декабре 2020 г.), а для налогообложения – в будущих отчетных периодах (в январе 2021 г.). Поэтому в декабре отражается ОНО, равное сумме налога на прибыль, который будет уплачен в будущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, – 90 руб. (500 x 18%). В январе при поступлении бонуса и признании дохода для целей налогообложения ОНО подлежит списанию.

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.	Сумма
Декабрь 2020			
Бонус, причитающийся к получению от поставщика	60	90-7	500
Начислены ОНО (500 x 18%)	99	65	90
Январь 2021			
Поступил бонус от поставщика	76	51	500
Списаны ОНО (500 x 18%)	65	99	90

СЕРГЕЙ КОЗЫРЕВ,

аудитор, налоговый консультант,
кандидат экономических наук