|  |  |
| --- | --- |
| **ФОНД «НАЦИОНАЛЬНЫЙ НЕГОСУДАРСТВЕННЫЙ**  **РЕГУЛЯТОР БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  **«БУХГАЛТЕРСКИЙ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ ЦЕНТР»**  **(ФОНД «НРБУ «БМЦ»)** |  |

Разработана

Некоммерческой организацией

**ФОНД «НРБУ «БМЦ»**

**Принята Комитетом по рекомендациям 2016-01-15**

# **РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-67/2016 КпР «ОТЛОЖЕННЫЙ НАЛОГОВЫЙ АКТИВ ОТ УБЫТКА КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ГРУППЫ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ»**

## ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

Налоговое законодательство Российской Федерации позволяет нескольким взаимосвязанным налогоплательщикам при соблюдении определённых условий создавать консолидированную группу налогоплательщиков (КГН) и уплачивать налог на прибыль организаций от имени этой группы как от одного лица. При этом отношения с бюджетом в части уплаты налога на прибыль от имени КГН возлагаются на одного из участников КГН, который назначается ответственным участником. Между тем показатели налогообложения прибыли должны формироваться в соответствии с ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль» каждым участником КГН исходя из собственных финансовых результатов.

В марте 2012 года Минфин РФ направил в адрес ответственных участников, представляющих крупнейшие КГН, идентичные письма, разъясняющие порядок бухгалтерского учёта показателей налогообложения прибыли для организаций, являющихся участниками КГН, включая ответственного участника. В этих письмах указывается, в частности, что каждый участник КГН формирует данные о своих отложенных налоговых активах и обязательствах, исходя из своих временных разниц. При этом в случае получения любым участником КГН, включая ответственного участника, налогового убытка отложенный налоговый актив не формируется, поскольку такой убыток вычитается из налогооблагаемой прибыли других участников этой КГН.

Однако в указанных письмах не рассматривается ситуация, когда налоговый убыток за год сформировался по КГН в целом. В этом случае Налоговый кодекс РФ не предусматривает возврат налога на прибыль из бюджета в пользу КГН, но позволяет (как и в случае с индивидуальным налогоплательщиком) вычесть сумму полученного убытка из налогооблагаемой прибыли КГН следующего года (следующих лет). Право на получение такого вычета в будущем по сути представляет собой отложенный налоговый актив в смысле положений ПБУ 18/02. Однако в отличие от индивидуального налогоплательщика, такой отложенный налоговый актив не соотносится экономически с финансовыми результатами какого-либо участника КГН, в том числе не соотносится с финансовыми результатами ответственного участника КГН. Этот актив представляет собой право группы в целом. Ответственный участник в данном случае является лицом, через которое группа реализует такое право.

Необходимо определить порядок учёта ответственным участником КГН отложенного налогового актива, образующегося в связи с переносом на будущие году полученного КГН в целом налогового убытка.

## РЕШЕНИЕ

1. Организация, являющаяся участником консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН), формирует в бухгалтерском учёте показатели налогообложения прибыли и представляет их в своей бухгалтерской (финансовой) отчётности в порядке, изложенном в письмах Минфина РФ, выдержка из которых приведена в Приложении 2 к настоящей Рекомендации, с учётом изложенного в пунктах 2 – 9 настоящей Рекомендации.
2. В случае получения КГН в целом налогового убытка по итогам года, в бухгалтерском учёте участников КГН в отношении суммы такого убытка признаётся (при соблюдении соответствующих условий, предусмотренных ПБУ 18/02) отложенный налоговый актив. Указанный консолидированный отложенный налоговый актив (далее – КОНА) учитывается по выбору участников КГН одним из двух следующих способов:

а) без распределения (пункты 3 – 5 настоящей Рекомендации);

б) с распределением (пункты 6 – 8 настоящей Рекомендации).

1. В случае учёта КОНА «без распределения» КОНА учитывается исключительно ответственным участником КГН и не учитывается другими участниками КГН. Ответственный участник КГН признаёт КОНА в своём бухгалтерском учёте в корреспонденции с кредитом счета 78 «Расчеты с участниками консолидированной группы налогоплательщиков». КОНА не зачитывается против отложенных налоговых обязательств ответственного участника КГН и представляется в его бухгалтерском балансе обособленно от его отложенных налоговых активов, признанных в связи с временными разницами по налогу на прибыль.
2. В случае учёта КОНА «без распределения» КОНА списывается ответственным участником КГН в корреспонденции с дебетом счёта 68 (субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль КГН») в той степени, в которой понесённый КГН в предшествующих периодах налоговый убыток вычитается из налоговой базы КГН за текущий период. КОНА списывается ответственным участником КГН в корреспонденции с дебетом счёта 78 «Расчеты с участниками консолидированной группы налогоплательщиков», если группа теряет право вычета из налоговой базы полученного ранее налогового убытка, либо если получение группой в будущем достаточной налогооблагаемой прибыли для использования такого права до истечения установленного законодательством срока более не является вероятным.
3. В случае учёта КОНА «без распределения» признание КОНА, последующие изменения в его величине и его списание в отчёте о финансовых результатах ответственного участника КГН не представляются.
4. В случае учёта КОНА «с распределением» признаваемая за отчётный год величина КОНА распределяется между участниками КГН исходя из условий распределения налогового бремени между её участниками по договору между ними. При этом КОНА не может распределяться на участников, получивших в отчётном году налогооблагаемую прибыль. Кроме того, сумма КОНА, приходящаяся на отдельного «убыточного» участника КГН, не может превышать результат умножения полученного этим участником налогового убытка на соответствующую налоговую ставку.
5. В случае учёта КОНА «с распределением», когда понесённый КГН в предшествующих периодах налоговый убыток вычитается из налоговой базы КГН за текущий период, суммы ранее признанного КОНА списываются теми участниками КГН, которые их признавали. При этом распределение общей списываемой суммы между соответствующими участниками КГН осуществляется аналогично тому, как части КОНА распределялись ранее при их признании. Аналогичным образом осуществляется распределение КОНА, списываемого в связи с тем, что группа теряет право вычета из налоговой базы полученного ранее налогового убытка, либо если получение группой в будущем достаточной налогооблагаемой прибыли для использования такого права до истечения установленного законодательством срока более не является вероятным.
6. В случае учёта КОНА «с распределением» признание приходящейся на отдельного участника КГН части КОНА, последующие изменения в этой величине и её списание учитываются этим участником и отражаются в его бухгалтерском балансе и в его отчёте о финансовых результатах в обычном порядке – так, как он учитывает отложенные налоговые активы, признаваемые в связи с временными разницами по налогу на прибыль. В частности, приходящаяся на отдельного участника КГН часть КОНА может не обособляться в бухгалтерском балансе от его обычных отложенных налоговых активов и может зачитываться против его отложенных налоговых обязательств. Аналогично, изменения в приходящейся на отдельного участника КГН части КОНА за отчётный период могут не обособляться в отчёте о финансовых результатах от изменений в его отложенных налоговых активах и обязательствах.
7. Все участники КГН должны согласовать между собой свою учётную политику, выбрав единый вариант учёта КОНА. Не допускается одновременное применение обоих вариантов учёта, предусмотренных пунктом 2 настоящей Рекомендации, в каких-либо сочетаниях. Вместе с тем, в случае учёта КОНА «с распределением» участники КГН могут применять пункты 6 – 8 настоящей рекомендации только в целях формирования годовой бухгалтерской отчётности. При этом текущий бухгалтерский учёт и формирование данных для любой промежуточной бухгалтерской отчётности может осуществляться исходя из принципа рациональности. В частности, текущий учёт КОНА может осуществляться только ответственным участником КГН.

## ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В письмах Минфина РФ, направленных в адрес ответственных участников крупнейших КГН, рассматривается порядок учёта показателей налогообложения прибыли каждого из участников КГН (включая ответственного участника) с точки зрения его индивидуальных финансовых результатов. В этой связи в письмах предусмотрено, что по полученному участником КГН в отчетном периоде налоговому убытку отложенный налоговый актив в его бухгалтерском учете не формируется.

Такой подход можно считать обоснованным, поскольку в случае получения участником КГН в отчетном периоде налогового убытка, этот убыток в целях налогообложения может вычитаться из налогооблагаемой прибыли других участников КГН в рамках формирования консолидированной налоговой базы за отчётный период. В этой связи отсутствуют основания для формирования отложенного налогового актива в отношении убытка любого отдельно взятого участника КГН, включая ответственного участника, поскольку такой убыток на будущие периоды не переносится.

Вместе с тем, такой вывод основывается на презумпции получения КГН в целом налогооблагаемой прибыли. Однако получение прибыли не гарантировано. Возможна ситуация, когда по итогам года суммарная налоговая база по КГН в целом окажется отрицательной. В этом случае такой консолидированный налоговый убыток в соответствии с налоговым законодательством (ст. 283 НК РФ) может (с определёнными ограничениями) вычитаться из налогооблагаемой прибыли КГН в будущих периодах. Исходя из подходов, закреплённых в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (а также в международном стандарте IAS 12 «Налоги на прибыль»), в отношении такого убытка должен признаваться отложенный налоговый актив.

В соответствии с п.11 ПБУ 18/02 вычитаемые временные разницы помимо прочего образуются в результате убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. В соответствии с п.14 ПБУ 18/02 отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

Международный стандарт финансовой отчетности IAS 12 «Налоги на прибыль», в отличие от своего российского аналога ПБУ 18/02, не рассматривает переносимый на будущее налоговый убыток в качестве временной разницы (пп. 24 – 31). Тем не менее, IAS 12 так же, как и ПБУ 18/02, требует признавать в отношении переносимого на будущее налогового убытка отложенный налоговый актив (пп. 34 – 37). Ограничения на признание такого актива в целом сводятся так же, как и в ПБУ 18/02, к вероятности получения в будущем достаточной налогооблагаемой прибыли для использования такого отложенного налогового актива.

Таким образом, подходы российского и международного стандартов в рассматриваемом вопросе аналогичны. Особенность рассматриваемой ситуации в случае с КГН состоит в том, что, консолидированный отложенный налоговый актив (КОНА), возникающий у КГН в связи с полученным ею суммарным налоговым убытком, отражает возможности КГН только как совокупности организаций. КОНА не является отложенным налоговым активом ни одного из участников КГН, включая ответственного участника.

Вместе с тем, налоговая выгода, которую получит КГН в целом, уменьшая суммы налога к уплате в будущих периодах на величину КОНА, является одновременно потенциальной выгодой всех участников КГН. Отсутствие возможности прямого соотнесения этой выгоды с каждым из участников КГН не является препятствием для её косвенного соотнесения путём распределения общего отложенного налогового актива КГН между участниками, получившими в отчётном периоде налоговый убыток. Поскольку налоговым законодательством РФ распределение сумм налога на прибыль, причитающихся с каждого из участников КГН для уплаты ответственным участником в бюджет, оставлено на усмотрение КГН и определяется их соглашением между собой, то аналогичным образом может распределяться и КОНА.

Распределяя КОНА между участниками КГН, следует иметь в виду, что такое распределение носит условный характер в связи с «договорной» основой выбора базы для такого распределения. Дебиторские и кредиторские задолженности между участниками КГН в связи с уплатой налога на прибыль отражаются каждым участником у себя на счёте 78 «Расчеты с участниками консолидированной группы налогоплательщиков». Этот показатель раскрывается в бухгалтерском балансе каждого из участников с учетом существенности по группам статей «Дебиторская задолженность» раздела II «Оборотные активы» или «Кредиторская задолженность» раздела V «Краткосрочные обязательства», а также в пояснениях к бухгалтерскому балансу (таблица 5 приложения 3 к приказу Минфина России от 22.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»).

Такие расчёты так же, как и распределение КОНА, определяются договором между участниками КГН. Оба показателя в отчетности отдельного участника КГН – дебиторка или кредиторка в расчётах по налогу на прибыль и приходящаяся на него часть КОНА – несут в себе значительную степень условности. В этой связи распределение КОНА между участниками КГН не принципиально для пользователя финансовой отчётности. Финансовая отчётность не потеряет своей полезности с точки зрения принятия экономических решений её пользователями, если КОНА не будет распределяться между отдельными участниками КГН.

В этом случае КОНА рассматривается как элемент расчётных взаимоотношений по налогу на прибыль между бюджетом и КГН в целом. Коль скоро текущая кредиторская задолженность КГН перед бюджетом (в отдельных случаях – дебиторская) по уплате налога на прибыль отражается в учёте ответственного участника, её величина и изменения за период показываются в его бухгалтерской отчётности, то и КОНА аналогично должен учитываться ответственным участником и показываться в его финансовой отчётности. При этом КОНА должен быть обособлен от собственных отложенных налоговых активов и обязательств ответственного участника. Изменения в величине КОНА за период не должны влиять на показатели финансовых результатов ответственного участника.

Представляется нецелесообразным ограничивать организации в выборе способа учёта КОНА – с его распределением или без распределения между участниками КГН. Выбор такого способа может быть оставлен на усмотрение КГН. Вместе с тем, во избежание введения пользователей бухгалтерской отчётности в заблуждения участники КГН должны по взаимной договорённости применять единый способ учёта КОНА.

## ПРИЛОЖЕНИЕ 1. ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

Примеры приводятся исключительно для целей иллюстрации возможной реализации в бухгалтерских записях решения настоящей Рекомендации в части признания КОНА в учёте участников КГН. Примеры приводятся для упрощённой хозяйственной ситуации с использованием допущения, что в учёте участников КГН не образуется временных и постоянных разниц. Примеры не исчерпывают все многообразие хозяйственных ситуаций, в которых может применяться настоящая Рекомендация. Приведенный порядок бухгалтерских записей не является единственным вариантом учёта, соответствующим решению настоящей Рекомендации. Иные варианты записей также могут соответствовать этому решению.

### Без распределения КОНА

Консолидированная группа налогоплательщиков состоит из трёх участников А, Б, В. Участник В является ответственным участником КГН. В отчётном году финансовые результаты участников КГН были следующими: А - прибыль 90 руб.; Б – убыток 80 руб.; В - убыток 40 руб. В учёте всех участников КГН не было зафиксировано ни временных, ни постоянных разниц. В этой связи указанные финансовые результаты являются одновременно результатами для целей налогообложения прибыли и для целей бухгалтерского учёта.

Участники КГН решили не распределять КОНА. В таком случае бухгалтерские записи участников КГН в части отражения показателей по налогу на прибыль будут следующими:

Участник А:

Дт 99 – К 78 18 руб. = 90 руб.\* 20% начислен условный расход по налогу на прибыль, являющийся одновременно текущим налогом на прибыль

Участник Б:

Дт 78 – К 99 16 руб. = 80 руб.\* 20% начислен условный доход по налогу на прибыль, являющийся одновременно текущим доходом по налогу на прибыль

Участник В:

Дт 78 – К 99 8 руб. = 40 руб.\* 20% начислен условный доход по налогу на прибыль, являющийся одновременно текущим доходом по налогу на прибыль

Дт 09 – К 78 6 руб. = (90 – 80 – 40 руб.)\* 20% признан ответственным участником отложенный налоговый актив по суммарному убытку КГН

### С распределением КОНА

Условия те же, что в примере 1: Консолидированная группа налогоплательщиков состоит из трёх участников А, Б, В. Участник В является ответственным участником КГН. В отчётном году финансовые результаты участников КГН были следующими: А - прибыль 90 руб.; Б – убыток 80 руб.; В - убыток 40 руб. В учёте всех участников КГН не было зафиксировано ни временных, ни постоянных разниц. В этой связи указанные финансовые результаты являются одновременно результатами для целей налогообложения прибыли и для целей бухгалтерского учёта.

Участники КГН решают распределять КОНА между участниками КГН, получившими в отчётном периоде налоговый убыток. КОНА распределяется между «убыточными» участниками КГН пропорционально величинам полученного каждым из них убытка. В таком случае бухгалтерские записи участников КГН в части отражения показателей по налогу на прибыль будут следующими:

Участник А:

Дт 99 – К 78 18 руб. = 90 руб.\* 20% начислен условный расход по налогу на прибыль, являющийся одновременно текущим налогом на прибыль

Участник Б:

Дт 78 – К 99 16 руб. = 80 руб.\* 20% начислен условный доход по налогу на прибыль

Дт 09 – К 78 4 руб. = (90 – 80 – 40 руб.)\* 20% \* 80/(80+40) признана доля отложенного налогового актива по суммарному убытку КГН, приходящаяся на участника Б.

Текущий доход по налогу на прибыль Участника Б при этом составит разницу между суммами двух указанных проводок: 12 руб. = 16 – 4.

Участник В:

Дт 78 – К 99 8 руб. = 40 руб.\* 20% начислен условный доход по налогу на прибыль

Дт 09 – К 78 2 руб. = (90 – 80 – 40 руб.)\* 20% \* 40/(80+40) признана доля отложенного налогового актива по суммарному убытку КГН, приходящаяся на участника В.

Текущий доход по налогу на прибыль Участника В при этом составит разницу между суммами двух указанных проводок: 6 руб. = 8 – 2.

## ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Порядок учёта показателей налогообложения прибыли участниками консолидированной группы налогоплательщиков

1. Каждый участник КГН формирует в бухгалтерском учете и раскрывает в бухгалтерской отчетности информацию о налоге на прибыль в соответствии с правилами, установленными Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденным приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н. При этом временные и постоянные разницы определяются участником КГН исходя из его доходов и расходов, включаемых в консолидированную налоговую базу КГН в соответствии с нормами Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) для КГН. Формирование консолидированной налоговой базы КГН осуществляется вне системы бухгалтерского учета.

2. Текущий налог на прибыль формируется участниками (включая ответственного участника) КГН на счете 78 «Расчеты с участниками консолидированной группы налогоплательщиков».

3. Сумма налога на прибыль по КГН в целом, подлежащая уплате ответственным участником КГН в бюджет, отражается в бухгалтерском учете ответственного участника КГН по дебету счета 78 «Расчеты c участниками консолидированной группы налогоплательщиков» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

4. Разница между суммой текущего налога на прибыль, исчисленного участником (включая ответственного участника) КГН для включения в консолидированную налоговую базу КГН, и суммой денежных средств, причитающейся с участника (участнику) КГН исходя из условий договора о создании КГН, отражается в бухгалтерском учете соответствующего участника КГН на счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетом 78 «Расчеты с участниками консолидированной группы налогоплательщиков». Указанная разница раскрывается в отчете о прибылях и убытках обособленно по вписываемой строке «Перераспределение налога на прибыль внутри консолидированной группы налогоплательщиков» (код строки 2465 в бухгалтерской отчетности, представляемой в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти) и учитывается при определении чистой прибыли (убытка) организации (не участвуя в формировании прибыли (убытка) организации до налогообложения).

5. Информация об остатках по счету 78 «Расчеты с участниками консолидированной группы налогоплательщиков» раскрывается в бухгалтерском балансе с учетом ее существенности по группам статей «Дебиторская задолженность» раздела II «Оборотные активы» или «Кредиторская задолженность» раздела V «Краткосрочные обязательства», а также в пояснениях к бухгалтерскому балансу (таблица 5 приложения 3 к приказу Минфина России от 22.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»).

6. По полученному участником КГН в отчетном периоде налоговому убытку отложенный налоговый актив в его бухгалтерском учете не формируется. Поскольку в этом случае величина текущего налога на прибыль участника КГН становится положительной, то при отражении ее в отчете о прибылях и убытках участника КГН круглые скобки по строке «Текущий налог на прибыль» не проставляются.

7. Отложенный налоговый актив в отношении убытков организации, которые исчислены ею в соответствии с НК РФ до вхождения в КГН и которые не могут уменьшить консолидированную налоговую базу КГН, списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» в отчетном периоде, предшествующем периоду вхождения организации в КГН.