*Приложение*

**Особенности учета отдельных элементов ОНА / ОНО**

| **Вид ОНА / ОНО** | **Комментарий** |
| --- | --- |
| **ОНА**  **по убыткам прошлых лет** | Оценка сводится к прогнозу налогооблагаемой прибыли оцениваемого Предприятия. Налог на прибыль может быть связан: с текущей, новой прогнозируемой деятельностью, с прибылью от реализации активов при ликвидации Предприятия.  ОНА может быть использован полностью или частично с учетом ограничений, установленных п. 2.1 ст. 283 НК РФ: «В отчетные (налоговые) периоды с 01.01.2017 по 31.12.2024 налоговая база по налогу за текущий отчетный (налоговый) период, …, не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50%»[[1]](#footnote-1). Оставшаяся часть может быть использована в последующих периодах. |
| **ОНА**  **по амортизации основных средств** | Может быть связан с применением на Предприятии ускоренной амортизации. В таком случае «налоговая» стоимость основных средств (ОС) на дату оценки выше балансовой, величина ОНА рассчитывается как ставка налога на прибыль, умноженная на эту разницу. По данным **бухгалтерского учета** Предприятие до даты оценки «**платило» налог на прибыль меньше**, чем по данным налогового учета**, а в будущем**, когда объект будет полностью «самортизирован», «**заплатит» больше**. В реальности уплата налога на прибыль осуществляется по данным налогового учета и больше необходимого платить не придется.  ОНА имеет ценность только при продолжающейся деятельности, относится непосредственно к объектам ОС, по которым он сформирован. График списания ОНА определяется по оставшемуся сроку амортизации ОС по налоговому учету (запрашивается у бухгалтерии).  При ликвидации Предприятия или продаже ОС ОНА с баланса уйдет вместе с объектом, по которому был сформирован. |
| **ОНО**  **по внеоборотным активам** | Может быть связано с разницей учета процентов по инвестиционным займам и налога на землю в период строительства – **в бухгалтерском учете** эти затраты относятся на стоимость незавершенного строительства (НЗС), **в налоговом** – списываются на расходы периода. К моменту ввода НЗС в эксплуатацию балансовая стоимость ОС будет больше «налоговой», возникнет разница амортизации и величины налогооблагаемой прибыли.  График списания обязательства определяется по сроку экономической жизни основного средства по данным налогового учета. |
| **ОНО,**  **связанные с переоценкой основных средств** | Налоговый учет не признает переоценку, в результате формируется отложенный налог, который Предприятие заплатит в случае продажи переоцененного ОС:   * если оценка проводится при допущении продолжения деятельности и ОС не планируется реализовывать – соответствующие суммы налога заплачены не будут, рыночная стоимость ОНО равна нулю; * если продажа объекта предполагается – рыночная стоимость ОНО равна ставке налога на прибыль, умноженной на разницу рыночной «налоговой» стоимости ОС (при отрицательном результате рыночная стоимость ОНО равна нулю). |
| **ОНО**  **по курсовым разницам** | Появились в 2022 году[[2]](#footnote-2):   * с 2022 года положительные курсовые разницы … признаются только при погашении задолженности (пп. 7.1 п. 4 ст. 271 НК РФ). Отрицательные курсовые разницы в 2022 году по-прежнему признаются и при погашении задолженности, и на последнее число месяца; * с 2023 года отрицательные курсовые разницы …, так же, как и положительные, признаются только при погашении задолженности (пп. 6.1 п. 7 ст. 272 НК РФ в ред. Закона № 67-ФЗ).   Оба изменения действуют до конца 2024 года. Переоценка непогашенных валютных требований и обязательств временно не учитывается в доходах (расходах) для целей налогообложения.  Возможен следующий алгоритм оценки рыночной стоимости:   * прогнозируется величина ОНО в январе 2025 года с учетом изменения курсов валют; * полученная величина приводится к дате оценки по ставке дисконтирования, характеризующей деятельность Предприятия. |

1. С учетом положений ПБУ 18/02, следует воспринимать в значении ~ «налог на прибыль за счет убытков прошлых лет не может быть снижен более, чем на 50%». [↑](#footnote-ref-1)
2. Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ …» изменил порядок признания курсовых разниц [↑](#footnote-ref-2)