

Низамдинова А.К.,
Кудышева Д.А.

**Теория и практика организации
бухгалтерского учета
отложенных налоговых активов
и обязательств**

Развитие рынков капитала привело к повышению требований к содержанию и качеству отчетной информации. Одним из следствий этого процесса стало появление в финансовой отчетности таких показателей, как отложенные налоговые активы и обязательства. Раскрытие в финансовой отчетности информации об отложенных налоговых активах и обязательствах позволяет пользователям отчетности получать информацию не только о текущих, но и о будущих налоговых последствиях хозяйственных операций, совершаемых коммерческой организацией. Ценность информации об отложенных налоговых активах и обязательствах заключается в том, что пользователи финансовой отчетности могут определить величину чистой прибыли, рассчитанную с учетом будущих налоговых обязательств коммерческой организаций. Масштабные преобразования в области реформирования отечественной системы бухгалтерского учета, направленные в сторону сближения национальных учетных правил с международными стандартами финансового учета и отчетности, привели к необходимости отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств и в нашей стране.

Ключевые слова: Бухгалтерский доход, налогооблагаемый доход, корпоративный подоходный налог, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства.

Nizamdinova A.K.,
Kudysheva D.A.

**Theory and practice of the
organization of accounting of
deferred tax assets and liabilities**

The development of the capital markets has led to increase the requirements to the content and quality of the accounting information. One of the consequence of this process was the emergence of some indicators such as deferred tax assets and liabilities in the financial statements. The disclosure of the information of deferred tax assets and liabilities in financial statements allows users of the statements not only to receive the information about the current, but also about the future tax consequences of business transactions of commercial organizations. The value of information on deferred tax assets and liabilities lies in the fact that users of financial statements can determine the amount of net profit, calculated including future tax liabilities of commercial organizations. Large-scale reforms in the field of reforming the national accounting system, aimed towards the convergence of national accounting rules with International standards of financial accounting and reporting have led to the need for reporting the deferred tax assets and liabilities in our country.

Key words: Accounting income, taxable income, corporate income tax, deferred tax assets, deferred tax liabilities.

Низамдинова А.К.,
Кудышева Д.А.

**Кейінге қалдырылған салық
активтері мен
міндеттемелердің есепке
ұйымдастыру теориясы мен
практикасы**

Капитал нарықтарының дамуына бухгалтерлік ақпараттың мазмұны мен сапасы үшін жоғарылатылған талаптарды алып келді. Бұл процестің бірі салдары осындай кейінге қалдырылған салық активтері мен міндеттемелері ретінде көрсеткіштердің қаржы есептілігінде пайда болды. Кейінге қалдырылған салық активтері мен міндеттемелері бойынша есеп қаржылық ақпаратты ашып көрсету пайдаланушылар ағымдағы ғана емес ақпаратты алуға мүмкіндік береді, сондай-ақ бизнес-операциялардың келешектегі салық салдарын коммерциялық ұйым болып табылады. Кейінге қалдырылған салық активтері мен міндеттемелері бойынша ақпараттық құны, пайдаланушылар коммерциялық ұйымдардың болашақ салық міндеттемелерін көрсетуі есептелген таза пайданың мөлшерін, анықтауға болады. Бухгалтерлік есеп пен есептіліктің халықаралық стандарттарына сәйкес, бухгалтерлік есеп ұлттық ережесін жақындастыру бағытталған ұлттық бухгалтерлік есеп жүйесін реформалау саласындағы ауқымды реформаларды, кейінге қалдырылған салық активтері мен міндеттемелерінің есеп үшін және біздің елімізде мұқтажға әкелді.

Түйін сөздер: Бухгалтерлік табыс, салық салынатын табыс, корпоративтік табыс салығы, кейінге қалдырылған салық активтері, кейінге қалдырылған салық міндеттемелері.

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Развитие рынков капитала привело к повышению требований к содержанию и качеству отчетной информации. Одним из следствий этого процесса стало появление в финансовой отчетности таких показателей, как отложенные налоговые активы и обязательства. Раскрытие в финансовой отчетности информации об отложенных налоговых активах и обязательствах позволяет пользователям отчетности получать информацию не только о текущих, но и о будущих налоговых последствиях хозяйственных операций, совершаемых коммерческой организацией. Ценность информации об отложенных налоговых активах и обязательствах заключена в том, что пользователи финансовой отчетности могут определить величину чистой прибыли, рассчитанную с учетом будущих налоговых обязательств коммерческой организаций.

Масштабные преобразования в области реформирования отечественной системы бухгалтерского учета, направленные в сторону сближения национальных учетных правил с международными стандартами финансового учета и отчетности, привели к необходимости отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств и в нашей стране. Установленные в отечественной системе нормативного регулирования бухгалтерского учета методы оценки и отражения в отчетности отложенных налоговых активов и обязательств не соответствуют принципам международных стандартов.

Главный вопрос по МСФО 12 состоит в том, как учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

- будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в балансе компании;
- операций и событий текущего периода, которые отражаются в финансовой отчетности компании.

В отчете о прибылях и убытках расходы по налогу на прибыль представляют собой совокупную величину в отношении текущего и отложенного налога. Отложенные налоги возникают на основе временных разниц, существующих между бухгалтерским и налоговым законодательством., выраженные в виде разниц между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой.

Исходя из временных разниц между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой, формируются отложенные налоговые активы или обязательства. Отложенные налоги для их отражения в бухгалтерском балансе определяются исходя из двух показателей: временной разницы и налоговой ставки по корпоративному подоходному налогу (КПН) и представляют собой их произведение.

Термин «отложенные налоги» у многих до сих пор вызывает вопрос «для чего?». Чтобы разобраться в этом вопросе рассмотрим природу и сущность отложенного налогообложения.

Основная причина заключается в различных правилах формирования налогооблагаемого дохода согласно Налоговому кодексу РК и прибыли до налогообложения в соответствии с МСФО. Действие двух нормативных документов предполагает полную автономность каждого законодательного акта.

Налоговое законодательство определяет методику исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, а, следовательно, порядок подготовки декларации, в частности в отношении КПН.

Законодательство по вопросам бухгалтерского учета (МСФО) регулирует систему подготовки и представления финансовой отчетности.

В бухгалтерском учете прибыль до налогообложения доходы за период минус расходы, признание которых требуется согласно МСФО.

Налогооблагаемый доход – совокупный годовой доход (СГД) – вычеты (с учетом корректировок), признание которых регламентируется Налоговым кодексом Республики Казахстан.

Две различных базовых схемы изначально предполагают, что в отношении некоторых позиций (статей) будут отличаться периоды их признания для целей составления отчетности.

Для признания доходов, расходов, капитала, активов, обязательств согласно МСФО используются нормативы стандартов на предмет их соответствия определению и критериям признания. Кроме того, для формирования результатов деятельности компании за период должно соблюдаться правило: доходы и расходы по каждой сделке признаются в одном и том же отчетном периоде. МСФО (IS) 12 требует, чтобы налоговые последствия всех событий, операций и сделок компания учитывала таким же образом, как и сами эти операции и события. Если результаты сделок отражены в компонентах капитала, то таким же образом учитываются налоговые

последствия этих сделок. Следовательно, если результаты сделок отражены в отчете о прибылях и убытках отчетного периода, то в этом же отчете будут отражены их налоговые последствия. МСФО (IS) 12 является именно тем стандартом, который учитывает в себе все различные подходы, существующие между налоговым учетом и бухгалтерским учетом в части отражения обязательства по КПН и расходов по КПН.

И главное, расходы по налогу на прибыль в целях составления и представления финансовой отчетности будут признаваться по правилам МСФО 12, а не в сумме текущего налогового обязательства, определенного по нормам налогового законодательства.

Для признания статей, формирующих СГД и вычеты, согласно Налогового Кодекса можно условно выделить согласительные, отрицательные или отложенные нормы по отношению к статьям, признанным в бухгалтерском учете.

Согласительная норма предполагает, что в налоговом учете признаются статьи, полностью соответствующие их признанию в том же периоде, что и в бухгалтерском учете или наоборот. Соответственно они не приводят к отложенным налогам, так как период их включения и сумма соответствует нормам двух нормативных актов.

Отрицательная норма предполагает, что в целях налогообложения не признаются статьи, признанные в отчетном периоде для целей составления финансовой отчетности, и которые не будут признаны и в последующих периодах. Соответственно, отложенных налогов в таких случаях не возникает. Несмотря на то, что понятие постоянных разниц в МСФО 12 не рассматривается, однако по существу они представляют собой именно такие случаи. Например, статьи, не относимые на вычеты согласно ст.115 НК РК.

Отложенная норма предполагает, что статьи, признанные в отчетном периоде для целей составления финансовой отчетности, не признаются в целях налогообложения, либо признаются не в полной сумме, но которые будут признаны в последующих периодах. Соответственно, именно они приводят к возникновению временных разниц, которые будут признаны в финансовой отчетности в качестве отложенных налогов. Например, сумма амортизации по основным средствам в бухгалтерском учете по периодам отличается от графика признания вычетов по амортизации фиксированных активов.

Отложенные налоговые обязательства – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницеми.

Отложенные налоговые активы – это суммы налога на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в связи с:

а) вычитаемыми временными разницеми;

б) переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков;

в) переносом на будущий период неиспользованных налоговых кредитов. Прилагаемая ниже таблица 1, показывает различные случаи, когда возникают отложенные налоговые активы и обязательства когда разница между налоговой базой и балансовой стоимостью является временной.

Таблица 1 – Ситуации для возникновения отложенных налоговых активов и обязательств

	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы
Активы	Балансовая стоимость > Налоговая база	Балансовая стоимость < Налоговая база
Обязательства	Балансовая стоимость < Налоговая база	Балансовая стоимость > Налоговая база

Учет отложенных налогов в бухгалтерском учете можно вести двумя методами:

- 1) с позиции финансового результата;
- 2) с позиции бухгалтерского баланса.

Метод учета отложенных налогов с пози-

ции финансового результата заключается в следующем рассматривается разница между прибылью, определенной в бухгалтерском учете, и налогооблагаемым доходом по декларации по корпоративному подоходному налогу.

$$\text{Расчет налога на прибыль} = \text{Прибыль по БУ} + \text{постоянные разницы} = \text{НО прибыль по БУ} + (-)\text{временные разницы} = \text{НО прибыль по БУ} \times 20\% = \text{расходы по налогу на прибыль по БУ} \quad (1)$$

СГД формируется в результате ведения бухгалтерского учета и налогового учета полученный расчетным путем. Формирование

налогового и бухгалтерского дохода имеют некоторые принципиальные различия, которые можно представить, сравнивая их определения:

Бухгалтерский Доход	Налогооблагаемый Доход
Формируется исходя из учетной политики. Принятой организацией на основе принципов и стандартов учета, которые предусматривают разные альтернативные методы налогового учета.	Формируется согласно налоговому Законодательству, которое не предусматривает альтернативные методы налогового учета

Бухгалтерская и налогооблагаемая прибыль различаются вследствие несовпадения подходов к признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Указанные несоответствия порождают разницы между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью.

Следует отметить, что, несмотря на существенные отличия, бухгалтерский и налоговый учет тесно взаимосвязаны, т.к. информация, используемая в Налоговом учете, извлекается из данных бухгалтерского учета, а

затем корректируется в соответствии с требованиями налогового законодательства.

Необходимо иметь в виду, что состав доходов, включаемых в СГД, и производимые вычеты значительно отличается от состава доходов и расходов, формируемых по данным бухгалтерского учета. Налог на прибыль, рассчитанный на основании бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, по-другому называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль. Для его расчета можно воспользоваться формулой:

$$\text{Условный расход (доход) по налогу на прибыль (УР/УД)} = \text{Бух прибыль (убыток) отчетного периода (БП/БУ)} \times \text{Ставка КПП} \quad (2)$$

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли (убытка), сформированной в отчетном периоде, на ставку КПП, действующую на отчетную дату.

Отложенный налоговый актив – это положительная разница между реальным, текущим КПП и условным расходом по КПП, исчисленным из балансовой прибыли. Он показывает, на сколько можно будет уменьшить сумму этого «условного» налога в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив представляет собой произведение ставки налога на вычитаемую временную разницу

$$\text{ОНА} = \text{ВВР} \times \text{Ставка КПП} \quad (3)$$

Вычитаемые временные разницы, как и налогооблагаемые, в отчетном периоде отражаются в бухгалтерском учете обособленно, а именно в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых они возникают. ОНА учитываются на счете 2810 «Отложенный налоговый актив».

Такие временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который ведет к уменьшению суммы налога на прибыль в будущих отчетных периодах.

Если вычитаемую временную разницу умножить на ставку налога, получится та сумма налога на прибыль будущих периодов, которую вы оплатили сейчас, но зачете в будущем. Она носит название отложенный налоговый актив (ОНА).

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц сумма отложенных налоговых активов будет уменьшаться или полностью погашаться. В бухгалтерском учете должна быть сделана бухгалтерская запись:

Дебет 2810 «Отложенный налоговый актив»
Кредит 3110 «КПП к уплате»

Когда сумма расходов в бухгалтерском учете станет меньше суммы расходов в налоговом учете, будут сделаны бухгалтерские проводки:

Дебет 3110 «КПП к уплате»
Кредит 2810 «Отложенный налоговый актив»

Если налог на прибыль будущих отчетных периодов уже не может быть уменьшен на сум-

му ОНА, то по данному объекту осуществляется бухгалтерская проводка:

Дебет 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 2810 «Отложенный налоговый актив» списана сумма отложенного налогового актива в связи с выбытием объекта, по которому он был начислен.

В дальнейших отчетных периодах происходит списание в состав «налоговых» расходов суммы убытка. При этом бухгалтерская прибыль остается неизменной, так как сумма убытка в бухгалтерском учете была учтена одновременно.

Налогооблагаемые временные разницы (НВР) и отложенные налоговые обязательства (ОНО).

Налогооблагаемые временные разницы возникают, если расходы в бухгалтерском учете признают позже, чем в налоговом, а доходы – раньше. Это приводит к тому, что в отчетном периоде налогооблагаемая прибыль оказывается меньше бухгалтерской. Однако в следующих периодах ситуация изменится, и бухгалтерская прибыль станет меньше налоговой. Расхождения между данными бухгалтерского и налогового учета согласно называются налогооблагаемыми временными разницами.

Отложенное налоговое обязательство (ОНО) – это отрицательная разница между реальным текущим налогом на прибыль и условным расходом по налогу, исчисленным с балансовой прибыли и рассчитывается по формуле:

$$\text{ОНО} = \text{НВР} \times \text{Ставка КПП} \quad (4)$$

где НВР – налогооблагаемые временные разницы.

Если выбывает объект актива или обязательства, по которому было ранее начисление ОНА, и эти суммы больше не будут увеличивать сумму налога на прибыль в будущем, то происходит списание отложенного налогового обязательства на счет прибылей и убытков бухгалтерской записью:

Дебет 5510 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 4310 «Отложенное налоговое обязательство».

Текущий КПП – это сумма фактического налога, который следует уплатить в бюджет за отчетный период. Она определяется исходя

из величины условного дохода/расхода и его корректировок на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств отчетного периода.

Текущий корпоративный подоходный налог равен величине КПП, отраженной в декларации по КПП организации и подлежащей уплате в бюджет за отчетный период.

Текущий КПП рассчитывается по формуле:

$$\text{КПП} = \text{УР (УД)} + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНА} - \text{ОНО} \quad (5)$$

где УР (УД) – условный расход (доход) по налогу на прибыль,

ПНО, ПНА – величина постоянного налогового обязательства (ПНО) и актива (ПНА),

ОНА, ОНО – величина отложенного налогового актива (ОНА) и отложенного налогового обязательства (ОНО).

Чистая прибыль (убыток) без учета временных разниц будет определяться по формуле:

$$\text{ЧП} = \text{БП} - \text{УР} - \text{ПНО} + \text{ПНА} \quad (6)$$

где БП – бухгалтерская прибыль,

УР – условный расход по налогу на прибыль

ПНО, ПНА – величина постоянного налогового обязательства (ПНО) и актива (ПНА).

Структуре Отчета о прибылях и убытках соответствует следующая формула определения чистой прибыли с учетом временных разниц:

$$\text{ЧП} = \text{БП} + \text{ОНА} - \text{ОНО} - \text{КПП} \quad (7)$$

где БП – бухгалтерская прибыль,

ОНА, ОНО – величина отложенного налогового актива (ОНА) и отложенного налогового обязательства (ОНО).

КПП – корпоративный подоходный налог.

Здесь имеются в виду начисленные или зачисленные ОНА, ОНО, отраженные бухгалтерскими записями:

Дебет 2810 «Отложенный налоговый актив»

Кредит 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате»,

Дебет 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате»

Кредит 2810 «Отложенный налоговый актив»

Дебет 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате»

Кредит 4310 «Отложенное налоговое обязательство»,

Дебет 4310 «Отложенное налоговое обязательство».

Кредит 3110 «Корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате»

К чистой прибыли эти проводки отношения не имеют. Но в некоторых случаях ОНА и ОНО должны быть списаны на счет прибылей и убытков. Тогда они окажут влияние на чистую прибыль и убыток.

Литература

- 1 МСФО 12 «Налоги на прибыль»
- 2 Крылов С.И. «Порядок анализа отложенных налоговых активов, отложенных налоговых обязательств и оценка их влияния на финансовое состояние организации»
- 3 Кругляк З.И. Учет отложенных налогов балансовым методом, 2010.

References

- 1 МСФО 12 «Nalogi na pribyl'»
- 2 Krylov S.I. «Porjadok analiza otlozhennyh nalogovyh aktivov, otlozhennyh nalogovyh objazatel'ctv i ocenka ih vlijaniya na financovoe soctojanie organizacii»
- 3 Krugljak Z.I. Uchet otlozhennyh nalogov balancovym metodom, 2010.