

УДК 336.2

О. А. Левкович, кандидат экономических наук, доцент (БГТУ);
И. Н. Бурцева, старший преподаватель (БГЭУ)

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

В практику бухгалтерского учета нашей страны введены новые понятия «отложенные налоговые активы» и «отложенные налоговые обязательства». В настоящей статье рассмотрена методика признания и оценки налоговых активов и обязательств. Методические подходы иллюстрированы на конкретных примерах, что облегчает понимание предложенной методики учета.

In the accounting practices of the country introduced the new concept of “tax-deferred govye assets” and “Deferred tax liabilities”. This paper proposes a method of Dick recognition and measurement of tax assets and liabilities.

Введение. В настоящее время невозможно полностью избежать различий между налоговым и бухгалтерским учетом, т. к. ряд доходов и расходов, которые признаются и отражаются в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, в соответствии с налоговым законодательством, для целей налогообложения признаются в другом периоде.

В связи с несовпадением признания доходов или расходов либо их оценки в бухгалтерском учете и для целей налогообложения возникают различия, влекущие за собой возникновение отложенного налогового актива либо отложенного налогового обязательства.

Основная часть. Отложенный налоговый актив – это 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.

Отложенный налоговый актив определяется путем умножения временной разницы на ставку налога на прибыль. Отражение отложенного налогового актива производится записью:

– дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредит 99 «Прибыли и убытки».

Уменьшение или полное погашение отложенного налогового актива производится в течение последующих периодов и отражается:

– дебет счета 99 «Прибыли и убытки» и кредит счета 09 «Отложенные налоговые активы».

Счет 09 «Отложенные налоговые активы» может быть использован в случаях:

- безвозмездного поступления материальных ценностей;
- переноса убытков на прибыль последующих налоговых периодов;
- начисления налога на прибыль авансовым платежом;
- формирования и использования резервов по сомнительным долгам.

Учет безвозмездных поступлений при налогообложении. В соответствии с законодательством Республики Беларусь, текущая рыночная

стоимость безвозмездно полученных ценностей (основных средств, материалов, товаров) учитывается в составе доходов будущих периодов, однако для целей налогообложения стоимость безвозмездно полученных ценностей включается в налогооблагаемую базу и облагается налогом на прибыль в полном объеме на дату поступления в организацию. По мере начисления амортизации по безвозмездно полученным объектам основных средств (использовании материалов, реализации товаров) суммы, учтенные в составе доходов будущих периодов, списываются в состав доходов текущего периода с последующим отнесением в состав прибыли текущего отчетного периода. Вследствие несовпадения признания доходов в налоговом учете для целей налогообложения и в бухгалтерском учете возникают различия, влекущие за собой возникновение отложенного налогового актива.

Пример. В сентябре 2012 г. организации «Галлактика» безвозмездно получила станок, текущая рыночная стоимость которого 70 000 000 руб., и ввела его в эксплуатацию в том же месяце.

Срок использования объекта – 6 лет, метод начисления амортизации – линейный. Начисление амортизации начинается с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, т. е. с октября 2012 г., и составляет ежегодно 10 млн. руб. (70 млн. / 7 лет). В 2012 г. амортизация безвозмездно полученного станка составляет ежемесячно 833 333 руб. (10 млн. / 12 мес.).

Организация должна начислить за 2012 г. налог на прибыль от стоимости безвозмездно полученного объекта в размере 12,6 млн. руб. (70 млн. · 18%).

Для рассматриваемого примера используем субсчета:

- 99/1 «Налогооблагаемая прибыль (убыток)»;
- 99/2 «Налог на прибыль».

По мере начисления амортизации по безвозмездно полученным объектам основных средств суммы, учтенные в составе доходов будущих периодов, списываются в состав доходов текущего периода с последующим отнесением в состав прибыли.

Отложенный налоговый актив от суммы амортизации 2012 г. в размере 450 000 руб. (2,5 млн. · 18%) будет погашен в 2012 г.

В 2012 году в учете отражаются приведенные ниже записи по признанию отложенного налогового актива (табл. 1).

Из приведенной таблицы видно, что налог на прибыль, учтенный как Ск99/2 «Налог на прибыль», соответствует бухгалтерской прибыли, учтенной на субсчете 99/1 «Налогооблагаемая прибыль». Однако часть суммы налога на прибыль отложена и учтена в составе отложенного актива, который будет списан (погашен) в будущих периодах.

Учет убытков прошлых лет при налогообложении. В соответствии с Инструкцией № 113 с января 2012 г. изменен порядок учета убытков прошлых лет при налогообложении прибыли отчетного года.

Белорусским организациям предоставлено право уменьшать налоговую базу (при расчете налога на прибыль) на сумму убытка по итогам предыдущего налогового периода (года), т. е. осуществить перенос убытков на прибыль последующих налоговых периодов в течение 10 лет.

При переносе убытков возникает так называемая временная разница в размере убытков прошлых лет, когда расходы в бухгалтерском

учете, признанные в текущем отчетном периоде, для налогообложения признаются в будущих отчетных периодах.

Временные разницы возникают вследствие разных подходов к моменту признания расходов в налоговом и бухгалтерском учетах.

Следствием временных разниц является отложенный налоговый актив – это сумма рассчитанного в отчетном периоде налога на прибыль, на которую в будущих периодах расчетный налог на прибыль будет уменьшен.

Пример. По результатам работы за 2012 г. на 31.12.2012 в организации «Комета» имеется убыток (участвующий в налогообложении) в размере 200 млн. руб. (Ск99/1). Организация вправе перенести этот убыток на будущие периоды (2013 г., 2014 г. и т. д.). В связи с этим в декабре 2012 г. в бухгалтерском учете возникает вычитаемая временная разница в размере убытка 200 млн. руб., и, как следствие, отложенный налоговый актив (расчетный налог на прибыль) 36 млн. руб. (200 млн. · 18%).

Для рассматриваемого примера используем субсчета:

- 99/1 «Налогооблагаемая прибыль (убыток)»;
- 99/2 «Налог на прибыль».

В декабре 2012 г. в учете отражаются записи (табл. 2).

Таблица 1

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, руб.	Содержание хозяйственной операции
СЕНТЯБРЬ 2012 г.				
1	08	98/2	70 000 000	безвозмездное поступление в организацию объекта основных средств в сентябре 2012 г. по текущей рыночной стоимости
2	01	08	70 000 000	оприходование безвозмездно полученного объекта основных средств в сентябре 2012 г. по текущей рыночной стоимости
3	99/2	68/3	12 600 000	начислен налог на прибыль 30.09.2012 от стоимости безвозмездно полученного объекта (70 млн. · 18%)
4	09	99/2	12 600 000	30.09.2012 года отражен отложенный налоговый актив
ОКТАБРЬ – ДЕКАБРЬ 2012 г.				
5	20	02	833 333 · 3	ежемесячное начисление амортизации в течение 3 месяцев до конца отчетного года
6	98/2	91/1	833 333 · 3	ежемесячное списание в состав доходов отчетного месяца части доходов будущих периодов в размерах сумм начисленной амортизации до конца отчетного года
7	91/5	99/1	833 333 · 3	ежемесячное списание в состав доходов отчетного месяца части доходов будущих периодов, в размерах сумм начисленной амортизации до конца отчетного года
8		С_к99/1	2 499 999	бухгалтерская прибыль на 31.12.2012
9	99/2	09	450 000	31.12.2012 погашена часть отложенного налогового актива (2 499 999 · 18%)
10	С_к99/2		450 000	остаток на 31.12.2012
11	С_к09		12 150 000	остаток на 31.12.2012
12	68/3	51	12 600 000	Оплачен налог на прибыль при расчете с бюджетом за 2012 г. в полном объеме в соответствии с законодательством

Таблица 2

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма руб.	Содержание хозяйственной операции
<i>ДЕКАБРЬ 2012 г.</i>				
1	С _к 99/1		200 000 000	убыток на 31.12.2012, образованный при реализации продукции, товаров... и прочих расходов, участвующих в налогообложении
2	09	99/2	36 000 000	31.12.2012 отражен отложенный налоговый актив
3	99/2	99/1	36 000 000	списан отложенный налоговый актив при реформации баланса в 2012 году
4	С _к 99/1		164 000 000	непокрытый убыток на 31.12.2012, после признания отложенного налогового актива, учтенного на субсчете 99/2
4	84	99/1	164 000 000	списан непокрытый убыток 31.12.2012 при реформации баланса в 2012 году
5	С_к09		36 000 000	отложенный налоговый актив на 31.12.2012
6	С _к 99/2	С _к 99/1	0	Входящий остаток на 01.01.2013 по субсчетам 99 счета

По результатам работы за 2013 г. на 31.12.2013 организация «Комета» имеет налогооблагаемую прибыль в размере 70 млн. руб. (С_к99).

По данным бухгалтерского учета, организация в 2013 г. должна начислить налог на прибыль в размере 12,6 млн. руб. (70 млн. · 18%). На основании ст. 1401 НК РФ организация вправе перенести часть отложенного налога на прибыль, учтенного по счету 09 «Отложенные налоговые активы».

В декабре 2013 г. в учете отражаются записи (табл. 3). Из приведенной таблицы видно, что налог на прибыль, учтенный как С_к99/2 «Налог на прибыль», соответствует бухгалтерской прибыли, учтенной на субсчете 99/1 «Налогооблагаемая прибыль». Однако налог на прибыль не начисляется, пока в учете есть сумма отложенных активов.

По результатам работы за 2014 г. на 31.12.2014 организация «Комета» имеет налогооблагаемую прибыль в размере 300 млн. руб.

(С_к99/1). По данным бухгалтерского учета, организация в 2014 г. должна начислить налог на прибыль в размере 54 млн. руб. (300 млн. · 18%). Организация вправе перенести оставшуюся часть отложенного налога на прибыль, учтенного по счету 09 «Отложенные налоговые активы», в размере 23,4 млн. руб. На разницу между суммой налога на прибыль, подлежащую начислению в бюджет в 2014 г. (54 млн. руб.) и суммой списанных в 2014 г. отложенных налоговых активов (23,4 млн. руб.) организация доначисляет налог на прибыль в размере 30,6 млн. руб.

В декабре 2014 г. в учете отражаются записи (табл. 4). Из приведенной таблицы видно, что налог на прибыль, учтенный как С_к99/2 «Налог на прибыль», соответствует бухгалтерской налогооблагаемой прибыли, учтенной на субсчете 99/1 «Налогооблагаемая прибыль». Однако налог на прибыль начисляется в бюджет в 2014 г. и составляет только 30,6 млн. руб.

Таблица 3

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма руб.	Содержание хозяйственной операции
<i>ДЕКАБРЬ 2013 г.</i>				
1	С_н09		36 000 000	отложенный налоговый актив на 01.01.2013
2		С _к 99/1	70 000 000	налогооблагаемая прибыль на 31.12.2013, образованная при реализации продукции, товаров... и прочих доходов, участвующих в налогообложении
3	99/2	09	12 600 000	31.12.2013 погашена часть отложенного налогового актива
4	С _к 99/2		12 600 000	налог на прибыль, который должен быть начислен в бюджет от налогооблагаемой прибыли 2013 г.
5	99/1	99/2	12 600 000	списана использованная прибыль при реформации баланса в 2013 г.
6		С _к 99/1	57 400 000	прибыль организации на 31.12.2013 после погашения части отложенного налогового актива
7	99/1	84	57 400 000	списана чистая прибыль 31.12.2013
8	С_к09		23 400 000	отложенный налоговый актив на 31.12.2013 года (36 000 000 – 12 600 000)
9	С _к 99/2	С _к 99/1	0	входящий остаток на 01.01.2014 по субсчетам 99 счета

Таблица 4

№	Дебет счета	Кредит счета	Сумма руб.	Содержание хозяйственной операции
<i>ДЕКАБРЬ 2014 г.</i>				
1	С_н09		23 400 000	отложенный налоговый актив на 01.01.2014
2		С_к99/1	300 000 000	налогооблагаемая прибыль на 31.12.2014, образованная при реализации продукции, товаров... и прочих доходов, участвующих в налогообложении
3	99/2	09	23 400 000	31.12.2014 погашена оставшаяся часть отложенного налогового актива
4	С_к09		0	отложенный налоговый актив на 31.12.2014
5	99/2	68/3	30 600 000	доначислен налог на прибыль 31.12.2014 после полного погашения сумм, учтенных в составе отложенных налоговых активов
6	С_к99/2		54 000 000	налог на прибыль, который соответствует налогооблагаемой прибыли 2014 года (300 000 000 · 18%)
7	99/1	99/2	54 000 000	списана использованная прибыль при реформации баланса 31.12.2014
8		С_к99/1	246 000 000	чистая прибыль организации на 31.12.2014 после погашения части отложенного налогового актива и начисления налога на прибыль (300 000 000–54 000 000)
9	99/1	84	246 000 000	списана чистая прибыль при реформации баланса в 2014 г.
10	С_к99/2	С_к99/1	0	Входящий остаток на 01.01.2015 по субсчетам 99 счета

Налог на прибыль, начисленный авансовым платежом при налогообложении. В соответствии с законодательством Республики Беларусь, организации начисляют налог на прибыль авансовым платежом на предстоящий год на основании фактической прибыли за прошедший год либо на основании расчетной прибыли на предстоящий год. В течение отчетного года суммы начисленных авансовых платежей перечисляются в бюджет в соответствии с плановым графиком погашения. В налоговом учете и в бухгалтерском учете возникают разницы, влекущие за собой возникновение отложенного налогового актива. По результатам работы за отчетный год организации ежемесячно списывают часть отложенного налогового актива до полного погашения и доначисляют (сторнируют) налог на прибыль, рассчитанный от суммы фактической прибыли за год.

Формирование и восстановление резервов по сомнительным долгам и учет при налогообложении. В соответствии с Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной постановлением Минфина № 102, от 30.09.2011, организации создают резервы по сомнительным долгам, периодичность формирования которых определяется учетной политикой.

Сумма резервов по сомнительным долгам при формировании относится на расходы отчетного периода, а при восстановлении – на доходы отчетного периода в момент восстановления.

В соответствии с Инструкцией № 113 с января 2012 г. изменен порядок учета доходов и расходов прошлых лет при налогообложении прибыли отчетного года.

Величина резервов по сомнительным долгам определяется по каждому дебитору на основе анализа платежеспособности дебитора, возможности погашения им задолженности полностью или частично и других факторов.

Сумма дебиторской задолженности, признанной сомнительной, составляет сальдо по счету 63 «Резервы по сомнительным долгам» на конец отчетного периода.

Суммы создаваемых резервов по сомнительным долгам включаются в состав расходов организации, с последующим списанием в состав убытков. Формирование резервов отражается записями:

– дебет субсчета 90/10 «Прочие расходы по текущей деятельности» и кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

– дебет счета 99 «Прибыли и убытки» и кредит субсчета 90/11 «Прибыль (убыток) по текущей деятельности».

Расходы (убытки), связанные с формированием резервов, отраженные в бухгалтерском учете, не уменьшают налогооблагаемую прибыль для целей налогового учета, что влечет за собой возникновение отложенного налогового актива.

Списание дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получе-

нию, отражается по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» за счет ранее созданных резервов по сомнительным долгам.

Списанная за счет резервов сумма сомнительной дебиторской задолженности по истечении срока исковой давности уменьшает налогооблагаемую прибыль для целей налогового учета.

Списанная в убыток из-за неплатежеспособности должника сумма дебиторской задолженности должна учитываться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет для наблюдения за финансовым состоянием должника и появлением возможности ее взыскания.

Присоединение неиспользованных резервов по сомнительным долгам к доходу (прибыли) отчетного периода отражается записями:

– дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» и кредит субсчета 90/7 «Прочие доходы по текущей деятельности»;

– дебет субсчета 90/11 «Прибыль (убыток) по текущей деятельности» и кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Восстановление сумм сформированных резервов по сомнительным долгам в отчетном периоде не увеличивает налогооблагаемую прибыль для целей налогового учета.

Заключение. Предложенная в статье методика признания и учета отложенных активов и обязательств позволит работникам учетных служб правильно отражать хозяйственные операции.

Литература

1. Бухгалтерский и налоговый учет, финансовый анализ и контроль / О. А. Левкович [и др.]. – 3-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2012. – 728 с.
2. Левкович, И. О. Тарасевич / Бухгалтерский учет. – 8-е изд., перераб. и доп. – Минск: Амалфея, 2012. – 648 с.
3. Левкович, О. А. Отложенные активы и обязательства / О. А. Левкович, И. Н. Тарасевич // Финансы, учет, аудит: науч.-практ. журн. – 2012. – № 10. – С. 57–63.

Поступила 21.03.2013