

ОТЛОЖЕННЫЕ НАЛОГОВЫЕ АКТИВЫ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА: УЧЕТ И ВЛИЯНИЕ НА ТЕКУЩУЮ ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИИ

А.С. Коробейко

Полесский государственный университет, njusha2127@list.ru

Зачастую, на практике встречаются случаи, когда в бухгалтерском учете момент признания определенных расходов и доходов, участвующих при налогообложении не совпадает с моментом их признания в налоговом учете. В таком случае возникают отложенные налоговые активы и обязательства.

С 1 января 2012 г. вступило в действие постановление Минфина РФ от 31.10.2011 № 113, которым утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств. Данной инструкцией определен порядок отражения в бухгалтерском учете отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, которые возникают в том случае, если в деятельности предприятия имеют место вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы (см. таблицу 1).

Отложенный налоговый актив – это актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов.

Отложенное налоговое обязательство – это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах [1].

Таблица 1 – Причины возникновения отложенных налоговых активов и обязательств

Причины образования временных разниц	
Вычитаемые временные разницы	Налогооблагаемые временные разницы
В текущем отчетном периоде учетная прибыль меньше налогооблагаемой прибыли в связи с тем, что:	В текущем отчетном периоде учетная прибыль больше налогооблагаемой прибыли в связи с тем, что:
доходы в бухгалтерском учете < доходов для целей налогообложения	доходы в бухгалтерском учете > доходов для целей налогообложения
расходы в бухгалтерском учете > расходов для целей налогообложения	расходы в бухгалтерском учете < расходов для целей налогообложения

Примечание – Источник: собственная разработка.

Для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых активов и обязательств типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным постановлением Минфина РФ от 29.06.2011 № 50, предусмотрены счет 09 «Отложенные налоговые активы» и 65 «Отложенные налоговые обязательства» [3].

В бухгалтерском балансе сальдо по счету 09 на конец отчетного периода показывается по строке 160 «Отложенные налоговые активы», сальдо по счету 65 – по строке 530 «Отложенные налоговые обязательства».

В отчете о прибылях и убытках сумма изменения отложенных налоговых активов за отчетный период показывается по строке 180 «Изменение отложенных налоговых активов». Сумма изменения отложенных налоговых обязательств – по строке 190 «Изменение отложенных налоговых обязательств».

Отражение информации об отложенных налоговых активах и обязательствах в бухгалтерской отчетности позволяет проводить финансовый анализ деятельности организации с учетом данных сведений.

Порядок отражения и признания в учете отложенных налоговых активов и обязательств рассмотрим на примере.

Пример. 30 ноября 2012 г. в организацию Alex безвозмездно поступило оборудование на сумму 84000000 руб. от организации Grey. Срок полезного использования 5 лет, амортизация начисляется линейным методом. В налоговом учете в состав внереализационных доходов стоимость поступившего оборудования включена в размере 84000000 руб., в бухгалтерском учете такой доход признается в качестве дохода будущего периода. В организации возникают вычитаемые вре-

менные разницы, которые приводят к образованию отложенного налогового актива. Также в ноябре 2012 г. по решению суда в пользу организации Alex присужден штраф в сумме 7500000 руб. за нарушение покупателем (организацией Mark) условий договора поставки сырья. Оборот по реализации сырья облагается НДС по ставке 20 %. Фактически сумма штрафа на счет организации Alex поступила в марте 2013 г. Прибыль по текущей деятельности организации Alex за 2012 г. составила 350000000 руб., за 2013 г. – 120000000 руб.

В бухгалтерском учете указанные операции в организации Alex будут отражены, как показано в таблице 2:

Таблица 2 – Бухгалтерские записи по учету налога на прибыль организации Alex в 2012 – 2013 гг.

Период	Содержание бухгалтерской записи	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	2	3	4	5
2012 год				
Ноябрь	1. Безвозмездно поступило оборудование	08	98	84000000
	2. Оборудование введено в эксплуатацию	01	08	84000000
	3. Отражена сумма штрафа, присужденного по решению суда	76–3	90–7	7500000
	4. Отражен отложенный налоговый актив (84000000 x 18 %)	09	99	15120000
	5. Отражено отложенное налоговое обязательство (7500000 x 18 %)	99	65	1350000
Декабрь	6. Начислена амортизация по оборудованию	20, 26, 44	02	1400000
	7. В состав доходов по прочей деятельности включена стоимость оборудования в размере начисленной амортизации	98	91–1	1400000
	8. Списана часть отложенного налогового актива (1400000 x 18 %)	99	09	252000
	9. Отражена прибыль по текущей деятельности	90–11	99	350000000
	10. Списано сальдо прочих доходов и расходов	91–5	99	1400000
	11. Начислен текущий налог на прибыль ((350000000 x 18 % + 15120000 – 1350000) – 252000)	99	68	76518000
	12. По данным налогового учета ((350000000 + 84000000 + 1400000) x 18 % – 252000 – 1350000)			76518000
2013 год				
Март (отдельно отражены операции по признанию присужденного штрафа)	13. Отражается получение денежных средств от покупателя в оплату штрафа	51	76–3	7500000
	14. Отражается списание отложенного налогового обязательства в связи с погашением временной разницы	65	99	1350000
	15. Начислен НДС от суммы поступившего штрафа (7500000 x 20 / 120)	90–8/НДС	68	1250000
	16. Начислена амортизация по оборудованию	20, 26, 44	02	16800000

Окончание таблицы 2

17. В состав доходов по прочей деятельности включена стоимость оборудования в размере начисленной амортизации	98	91–1	16800000
18. Списана часть отложенного налогового актива (16.800.000 x 18 %)	99	09	3024000
19. Отражена прибыль по текущей деятельности	90–11	99	120000000
20. Списано сальдо прочих доходов и расходов	91–5	99	16800000
21. Начислен текущий налог на прибыль ((120000000 + 16800000 – 1250000) x 18 % – 3024000 + 1350000)	99	68	22725000
22. По данным налогового учета (120000000 + 7500000 – 1250000) x 18 %			22725000

Примечание – Источник: собственная разработка.

Как видно из рассмотренного примера, текущая прибыль организации уменьшается (увеличивается) только на признанные в отчетном периоде суммы отложенных налоговых активов и обязательств. Ведение счетов 09 «Отложенные налоговые активы» и 65 «Отложенные налоговые обязательства» дает возможность проводить финансовый анализ в части налогообложения прибыли организации, и планировать возможные расходы (доходы) по налогу на прибыль. Маневрирование величиной отложенных налоговых активов и обязательств организации, позволит регулировать ее текущую прибыль, а в некоторых случаях и распределять налоговые платежи во времени, принимая их к зачету в нескольких последующих налоговых периодах.

Список использованных источников:

1. Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденная Постановлением Минфина РБ от 31.10.2011 г. № 113.
2. Налоговый кодекс РБ от 29.12.2009 г. № 71–3 (с изменениями и дополнениями согласно Закону РБ от 26.10.2012 г. № 431–3).
3. Типовой план счетов бухгалтерского учета, утвержденный постановлением Минфина РБ от 29.06.2011 № 50.