

ВЛИЯНИЕ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ НА НАЛОГОВУЮ НАГРУЗКУ ОРГАНИЗАЦИЙ В УСЛОВИЯХ СБЛИЖЕНИЯ С МСФО

Коробейко Анна Святославовна, магистрант
Полесский государственный университет, njusha2127@list.ru

Аннотация: необходимость детального изучения отложенного налогообложения вызвана тем, что грамотное планирование отложенных налоговых активов и обязательств позволит организациям частично регулировать их налоговую нагрузку.

Ключевые слова: МСФО, НСФО, налоги на прибыль, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, учет, признание.

В течение последних лет в Республике Беларусь проводится работа по сближению национальных стандартов финансовой отчетности с МСФО. Необходимость и важность такой работы обусловлена тем, что:

- сближение с международными стандартами обеспечит сопоставимость национальной отчетности с отчетностью зарубежных компаний, что сделает возможным ее корректное сравнение и последующую справедливую оценку активов и обязательств;

- реформирование национальной системы учета на инструментальном уровне даст возможность бухгалтеру при отражении хозяйственных операций в учете руководствоваться профессиональным суждением, а не как ранее сугубо юридической формой.

- возможность учета и признания отложенных налоговых активов и обязательств, как одного из новшеств, внедренных в национальную систему учета из международной практики, позволяет не только распределять налоговую нагрузку организации на несколько отчетных периодов, но и выступает инструментом частичного планирования налоговых платежей организации.

Основные новшества, внедренные в систему НСФО Республики Беларусь из международной практики, касаются порядка исчисления и признания налогов на прибыль, при расчете которых и могут образовываться отложенные налоговые активы и обязательства. Это обусловлено тем, что поступления по налогам на прибыль составляют существенную долю в доходах как консолидированного, так и республиканского бюджета. Следовательно, применение отложенного налогообложения позволит оказать влияние на формирование доходной части бюджета.

По оценке Министерства экономики налоговая нагрузка в Беларуси на предпринимательский сектор за 2013 г. сформировалась на уровне 27,2 %. При этом прямое налогообложение, структура которого представлена на диаграмме 1, обеспечило в целом 42,9 % поступлений в бюджет за 2013 г. [5].

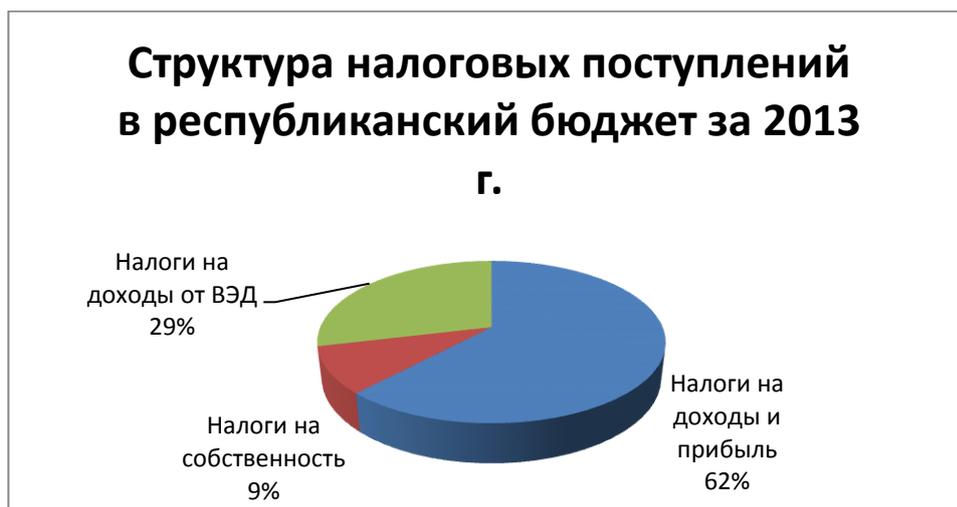


Диаграмма 1 – Структура налоговых поступлений в республиканский бюджет по прямому налогообложению

Из диаграммы следует, что основную долю налоговых поступлений в бюджет в прямом налогообложении обеспечивают налоги из прибыли. Причем **43 %** таких поступлений обеспечивается за счет налога на прибыль [5].

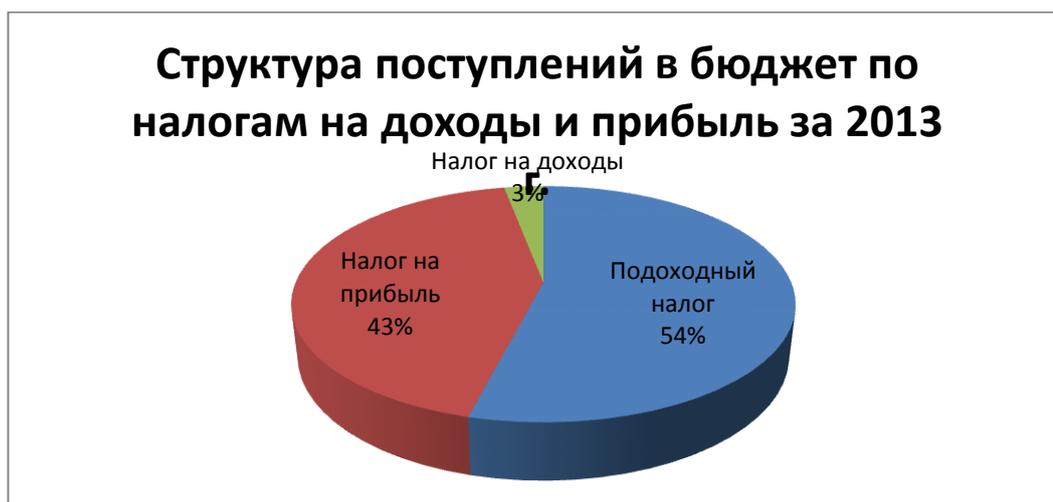


Диаграмма 2 – Структура налоговых поступлений в республиканский бюджет по налогам на доходы и прибыль

В 2013 – 2014 гг. наблюдается тенденция снижения доли поступлений в бюджет от налогов на доходы и прибыль, что обусловлено убыточностью части предприятий. В такой ситуации экономическая поддержка за счет инструментов отложенного налогообложения могла бы оказать положительный эффект не только на финансовое положение этих организаций, но и привела бы в будущем к увеличению доли вышеуказанных налоговых поступлений в бюджет.

При исчислении налогов из прибыли в международной практике руководствуются положениями МСФО 12, которые определяют порядок их учета и расчета, а также порядок учета, оценки и признания отложенных налоговых активов и обязательств.

В национальной системе учета понятия «отложенные налоговые активы» и «отложенные налоговые обязательства» начали применяться с принятием Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 113 от 31.10.2011 г.

С 2014 года регулирование порядка учета и признания отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств осуществляется также с использованием Национального стандар-

та финансовой отчетности (НСФО) 12 «Налоги на прибыль», утвержденного Постановлением правления Национального банка Республики Беларусь № 392 от 25.06.2013 г.

Количество операций, по которым возможен расчет отложенных налоговых активов и обязательств, связанных с влиянием на них временного фактора при признании некоторых доходов и расходов с 2014 г. существенно сократилось. Такое сокращение связано с тем, что в настоящее время нормы Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденной Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30.09.2011 г. предписывают осуществлять признание хозяйственных операций по принципу начисления, а большинство норм налогового законодательства максимально сближены с положениями, предписывающими порядок ведения бухгалтерского учета.

Сближение с МСФО, однако, не искореняет всех различий в порядке бухгалтерского учета, признания и распределения доходов и расходов, которые учитываются при налогообложении прибыли (см. таблицу 1).

Таблица 1 – Различия в учете отложенных налоговых активов и обязательств по МСФО и НСФО

Критерий	МСФО	НСФО
1	2	3
Что лежит в основе методики расчета	изменения в оценке активов и обязательств	временные различия, возникающие в учете и признании доходов и расходов
Различия, имеющиеся в методике учета	прибыли и убытки, возникающие по группам аналогичных операций, учитываются как «свернутое сальдо»	доходы и расходы по операциям представляются как развернутое сальдо (сальдируются только доходы и расходы: по сдаче имущества в аренду (финансовую аренду) лизинг; по обслуживающих хозяйствам)
Порядок рассмотрения постоянных разниц	не рассматриваются	рассматриваются, но не участвуют в формировании налогооблагаемой прибыли
Классификация доходов	выручка, прочие операционные доходы, доходы от участия в капитале, финансовые доходы	доходы по текущей, инвестиционной, финансовой деятельности
Раскрытие информации	детальное раскрытие информации, в т. ч. о формировании расхода по налогу на прибыль, убытков от обесценения, статей формирующих отложенные налоговые активы и обязательства	в отчетности отражается только свернутое сальдо
Период исправления ошибок, по отложенным налоговым активам и обязательствам	корректировки производятся по предыдущим периодам	корректировки производятся в бухгалтерском и налоговом учете в том отчетном периоде, в котором выявлены такие ошибки

Рассмотрим на примере целесообразность применения отложенного налогообложения. Предположим, что на конец 2013 г. остатки по отложенным налоговым активам и обязательствам выглядят согласно таблице 2, а по итогам деятельности за отчетный 2013 г. по данным налогового учета без корректировок по отложенным налоговым активам и обязательствам сформировался убыток в размере 10285721 тыс. руб. При этом допустим, что перенос убытка на последующие периоды будет осуществляться исходя из положений пп. 3.2 п. 3 ст. 141 –1 НК.

Таблица 2 – Аналитика по счетам за декабрь 2013 г., тыс. руб.

Счет 09 «Отложенные налоговые активы»						
1	2		3		4	
Статья	Сальдо на начало		Оборот		Сальдо на конец	
	Д –т	К –т	Д –т	К –т	Д –т	К –т
штрафные санкции, подлежащие уплате	11672	–	11458	–	23130	–
признание доходов будущих периодов	5187	–	–	2082	3105	–
возмещение процентов за пользование коммерческим займом	4655	–	16226	–	20881	–
Счет 65 «Отложенные налоговые обязательства»						
Статья	Сальдо на начало		Оборот		Сальдо на конец	
	Д –т	К –т	Д –т	К –т	Д –т	К –т
штрафные санкции, причитающиеся к получению	–	1416978	416978	–	–	1000000
проценты за пользование чужими денежными средствами	–	7390	–	15294	–	22684
возмещение ущерба	–	4256	230	–	–	4026

Внереализационные доходы и расходы организации в расчете по налогу на прибыль за 2013 г. будут изменены на суммы налоговых корректировок по отложенным налоговым активам и обязательствам и будут иметь следующий вид:

Таблица 3 – Налоговые корректировки по внереализационным операциям за 2013 г., тыс. руб.

Внереализационные доходы			Внереализационные расходы		
статья	сумма корректи – ровки (+, –)	оборот для начисле – ния	статья	сумма корректи – ровки (+, –)	оборот для начисле – ния
штрафные санкции, причитающиеся к получению	– 1000000	–5555556	штрафные санкции, подлежащие уплате	– 23130	–128500
признание доходов будущих периодов	– 3105	–17250			
проценты за пользование чужими денежными средствами	– 22684	–126022	возмещение процентов за пользование коммерческим займом	– 20881	–116006
возмещение ущерба	– 4026	–22367			

В соответствии с положениями ст. 141 –1 Гл. 14 НК, организация может воспользоваться возможностью переноса сформированного за 2013 г. убытка на будущие периоды. При этом в бухгалтерском учете за декабрь 2013 г. следует отразить отложенный налоговый актив в размере 18 % от

суммы образовавшегося в налоговом учете убытка с учетом налоговых корректировок, который составит 2837234 тыс. руб. (расчет: $(-10285721 - 5555556 - 17250 - 126022 - 22367 + 128500 + 116006) * 18\% = -2837234$).

В приведенном примере за счет налоговых корректировок внереализационный доход организации в налоговом учете за 2013 г. в целом уменьшился на 5721195 тыс. руб., что привело к увеличению убытка на 36,30 %.

Внереализационный расход вследствие расчетных корректировок по отложенным налогам не был учтен в налоговой отчетности за 2013 г. в сумме 244506 тыс. руб., что составило 1,55 % от общей суммы налогового убытка, сформированного за отчетный период.

Таким образом, отчетливо видно, что применение на практике положений НСФО 12 и Инструкции 113 по учету отложенных налоговых активов и обязательств позволило организации варьировать 34,75 % от общей суммы убытка, полученного в налоговом учете. Признание указанного убытка будет производиться в последующих налоговых периодах. Помимо этого, воспользовавшись возможностью переноса убытка и отразив в учете соответствующий отложенный налоговый актив в сумме 2837234 тыс. руб. организация в будущем сможет зачесть налоговый убыток в размере 15762410 тыс. руб. в счет будущей налогооблагаемой прибыли, получение которой планируется в последующих налоговых периодах.

Очевидно, что при расчете отложенных налоговых активов и обязательств налогооблагаемая прибыль подвергается значительным изменениям. Убыточным организациям при анализе статей отложенных налогов существенное внимание в первую очередь необходимо уделить отложенным налоговым активам, так как именно они в таком случае будут формировать расход по налогу на прибыль. Грамотное планирование таких статей активов позволит извлечь определенные экономические выгоды, что можно рассматривать как один из инструментов финансовой поддержки организаций.

Применение методики учета с использованием отложенного налогообложения окажет положительный экономический эффект и для государства, так как более быстрый выход убыточных организаций на прибыльное функционирование позволит обеспечить дополнительный приток налоговых поступлений в бюджет в будущем.

Список использованных источников:

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) № 71 –3 от 29.12.2009 г.
2. Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 113 от 31.10.2011 г.
3. Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утвержденная Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь № 102 от 30.09.2011 г.
4. Национальный стандарт финансовой отчетности (НСФО) 12 «Налоги на прибыль», утвержденный Постановлением правления Национального банка Республики Беларусь № 392 от 25.06.2013 г.
5. <http://portal.nalog.gov.by/>.