

УДК 657.446

**Т. П. Винокурова,**

ассистент

Белорусского торгово-экономического  
университета потребительской кооперации

## УЧЕТ ОТЛОЖЕННЫХ НАЛОГОВ: ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ И ВОЗМОЖНОСТЬ ПРИМЕНЕНИЯ ЕГО В ПРАКТИКЕ ОРГАНИЗАЦИЙ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

В статье рассматривается методика учета отложенных налогов в соответствии с проектом Типового плана счетов бухгалтерского учета по состоянию на 16 декабря 2010 г. на основе данных «Экономической газеты», зарубежный опыт учета отложенных налогов, мнение автора по данной проблеме, необходимость и возможность введения института отложенных налогов в учетной практике белорусских субъектов хозяйствования в общем и потребительской кооперации в частности.

The paper considers the method for accounting of deferred taxes in compliance with the draft of the Model Card of Accounts for 16/12/2010 according to the information published by *Ekonomicheskaya Gazeta*, discusses the foreign experience of deferred tax accounting, the author's opinion on this issue, the need and possibility of introducing deferred tax accounting into the accounting activity of Belarusian economic entities in general, and consumer cooperatives in particular.

### Введение

Методика учета налогов на прибыль определена в МСФО 12 «Налоги на прибыль». В существующей налоговой политике стран, ведущих бухгалтерский учет на ос-

нове МСФО, налоги подразделяются на текущие и отложенные. Текущий налог представляет собой сумму налогов к уплате. Отложенный налог представляет собой сумму налогов к уплате или возмеще-

нию в будущие периоды [1].

В соответствии с МСФО возникновение отложенных налогов связано с различиями в налоговом и бухгалтерском учете, порождающими временные разницы. Основным принципом межпериодного их распределения состоит в увязке (обеспечении соответствия) налога и прибыли, с которой он взимается. Прибыль, облагаемая налогом в текущем отчетном периоде, но признаваемая и отражаемая как отчетная в следующем, предполагает отсрочку расходов по налогу.

Введенный с 1 января 2004 года налоговый учет в Республике Беларусь касается преимущественно налога на прибыль, так как именно при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль после введения Типового плана счетов бухгалтерского учета (далее – Типового плана счетов), утвержденного постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89, недостаточно данных бухгалтерского учета, т.е. возникают постоянные налоговые обязательства (разницы).

Следует отметить, что МСФО 12 не предусматривает отражения в учете условного расхода по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств. Текущий налог на прибыль и изменения отложенных налоговых активов и обязательств классифицируются в стандарте как расходы, поэтому должны отражаться на счете «Прибыли и убытки». Постоянные налоговые обязательства формируют текущий налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет за истекший период.

Постоянные разницы в Республике Беларусь определены в главе 14 статьи 131 Особенной части Налогового кодекса Республики Беларусь [2]. Постоянные разницы представляют собой суммы затрат, не учитываемые при налогообложении налогом на прибыль и влияющие на отличие налогооблагаемой прибыли от бухгалтерской прибыли в учетной практике организаций Республики Беларусь.

Временные разницы, которые планировалось учитывать в перспективе согласно проекту Типового плана счетов по состоянию на 16 декабря 2010 г. на основе данных «Экономической газеты», оказывают влияние на сумму налога на прибыль в будущем, поэтому заслуживают более пристального внимания. Следует отметить, что Типовой план счетов, утвержденный постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 (с изменениями и дополнениями от 5 января 2011 г. № 1) [3], не содержит планируемые в проекте изменения в части отложенных налогов, что является вполне закономерным, так как существует ряд условий, без реализации которых невоз-

можно введение института отложенных налогов на настоящем этапе развития учетной практики в Республике Беларусь. В статье рассмотрены условия и методика учета отложенных налогов в организациях потребительской кооперации в случае реализации проекта Типового плана счетов в части учета отложенных налогов.

В Республике Беларусь вопрос отложенных налогов законодательно не утвержден. Вместе с тем проект Типового плана счетов по состоянию на 16 декабря 2010 г. рассматривал возможность открытия счета 09 «Отложенные налоговые активы» и счета 65 «Отложенные налоговые обязательства».

Следует отметить, что для возникновения временных разниц в практике учетной работы организаций Республики Беларусь в общем и потребительской кооперации в частности необходимо несколько основных условий: изменение законодательства, регламентирующего ведение налогового и бухгалтерского учета; параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета, т.е. использование в бухгалтерском и налоговом учете различных методов начисления амортизации, признания выручки и т.п.

Следовательно, налог на прибыль отчетного периода должен быть скорректирован на суммы отложенных активов и обязательств, если в отчетном периоде имелись временные разницы.

Рассмотрим возможность введения института отложенных налогов в Республике Беларусь и разработаем рекомендации по отражению их в бухгалтерском учете и отчетности. Временные разницы в системе учетных действий могут возникнуть в случаях, которые мы рассмотрим на условных примерах (расчеты представим в виде таблиц 1–3).

*Пример 1.* Если некоторая сумма вычитается из налогооблагаемой базы прибыли и относится к расходам будущих периодов (например, ускоренная амортизация основных средств для целей налогообложения и линейная – для бухгалтерского учета) (таблица 1).

Из данных таблицы 1 следует, что отложенный налог в сумме 74 млн р. должен быть оплачен субъектом хозяйствования в будущих периодах.

*Пример 2.* Если прибыль относится к текущему отчетному периоду, но учитывается для целей налогообложения в следующем (например, прибыль от реализации формируется по мере отгрузки товара, а соответствующая налогооблагаемая прибыль – по мере его оплаты) (таблица 2).

Из данных таблицы 2 следует, что отложенный налог на прибыль в сумме 288 млн р. должен быть оплачен по мере оплаты за реализованные товарно-материальные ценности, т.е. через 60 дней после реализации.

Таблица 1 – Порядок определения отложенного налогового обязательства

Показатели	Сумма, млн р.
1. Первоначальная стоимость основных средств	2560
2. Амортизация для целей бухгалтерского учета по линейному методу (15%) (стр. 1 · 15 : 100)	384
3. Остаточная стоимость (стр.1 – стр.2)	2176
4. Амортизация для целей налогового учета по ускоренному методу с коэффициентом 1,8, или 27% (15 · 1,8) (стр. 1 · 27 : 100)	691
5. Налоговая база актива (стр.1 – стр.4)	1869
6. Налогооблагаемая временная разница (стр.4 – стр.2)	307
7. Ставка налога на прибыль, %	24
8. Отложенное налоговое обязательство	74

Таблица 2 – Порядок определения отложенного налогового обязательства

Показатели	Сумма, млн р.
1. Выручка от реализации, отражаемая в бухгалтерском учете по мере отгрузки в мае месяце	4200
2. Расходы, приходящиеся на реализованные товарно-материальные ценности	3000
3. Прибыль от реализации для целей бухгалтерского учета (стр. 1 – стр.2)	1200
4. Оплата на счет не поступила, следовательно, для налогообложения прибыль от реализации не принимается	0
5. Ставка налога, %	24
6. Отложенное налоговое обязательство (стр. 3 · стр. 5)	288

*Пример 3.* Если прибыль включается в расчет налога, но в балансе отражается как доходы будущих периодов (например, полученная авансом плата за аренду в балансе относится к доходам будущих периодов, но облагается налогом в текущем отчетном периоде) (таблица 3).

Из данных таблицы 3 следует, что 1,2 млн р. подлежат вычету из суммы налога на прибыль в будущих периодах.

Следует отметить, что в России вопрос о целесообразности введения налогового учета и разделении бухгалтерского и налогового учета на две самостоятельные системы стал актуальным уже в 1995 году при разработке части первой Налогового кодекса. Обязательное ведение налогового учета предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации с 1 января 2002 года, учет отложенных налогов регламентируется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». В России и Беларуси для учета отложенных налогов используется счет 09 «Отложенные налоговые активы». Вместе с тем счет 09 Типовым планом счетов относится к внеоборотным активам или долгосрочным активам,

т. е. это капитальные затраты на приобретение и создание объектов внеоборотных активов собственной организации и финансовые вложения в другие хозяйствующие субъекты, осуществляемые на срок свыше одного года. Считаем, что отложенные налоги не могут быть по своему экономическому содержанию внеоборотными активами, т.е. данный счет использовать для их учета некорректно. Сходство некоторых отложенных налогов с внеоборотными активами усматривается в периоде их погашения, т.е. они могут быть долгосрочными. Вместе с тем долгосрочной может быть и задолженность.

В проекте Типового плана счетов для учета отложенных налоговых обязательств рекомендуется счет 65 «Отложенные налоговые обязательства». Счет 65 относится Типовым планом счетов к расчетам, которыми по своему экономическому содержанию и являются отложенные налоги, и, по нашему мнению, не только отложенные налоговые обязательства, но и отложенные налоговые активы. Обоснуем данное утверждение, составив следующие логические цепочки (рисунок 1).

Таблица 3 – Порядок определения отложенного налогового актива

Показатели	Сумма, млн р.
1. Получена авансом плата за аренду и отнесена к доходам будущих периодов	5
2. Ставка налога, %	24
3. Отложенный налоговый актив (стр.1 · стр. 2)	1,2

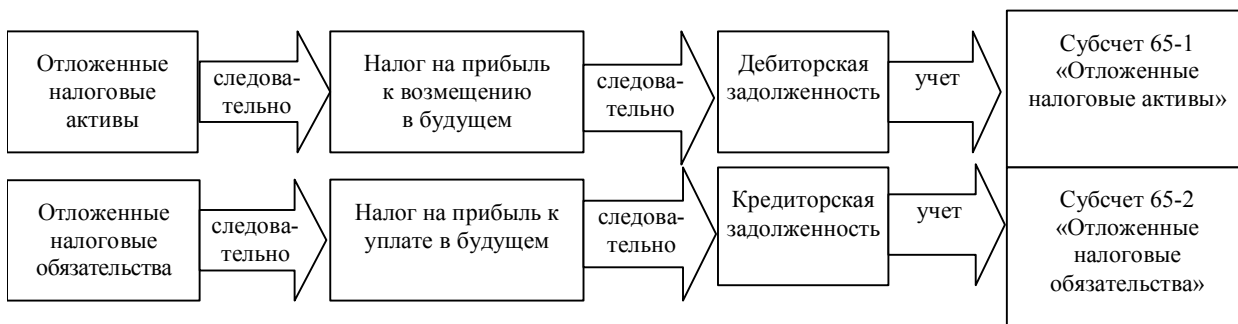


Рисунок 1 – Логическое обоснование учета отложенных налогов в составе расчетов

Таким образом, нами предлагается учитывать отложенные налоги на активно-пассивном счете 65 «Расчеты по отложенным налогам» (субсчет 1 «Отложенные налоговые активы» и субсчет 2 «Отложенные налоговые обязательства») как дебиторскую и кредиторскую задолженность, что соответствует их экономическому содержанию как статей бухгалтерского баланса. Кроме того, следует открыть субсчета к счетам, на которых учитывается налог на прибыль. В частности, это счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 99 «Прибыли и убытки».

В соответствии с действующим Типовым планом счетов и Рабочим планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций потребительской кооперации Республики Беларусь налоги, уплачиваемые из прибыли, отражаются на субсчете 68-3. Следовательно, аналитический счет по учету налога на прибыль 68-3.1 должен подразделяться на

68-3.1.1 «Налог на прибыль отчетного периода», 68-3.1.2 «Отложенные налоговые активы» и 68-3.1.3 «Отложенные налоговые обязательства». Кроме того, при выбытии объекта актива или обязательства, по которому были начислены отложенные налоги, они должны списываться со счета 99 «Прибыли и убытки». В частности, можно открыть субсчет 99-3 «Расчеты по налогу на прибыль» и аналитические счета 99-3.1 «Списание отложенного налогового актива» и 99-3.2 «Списание отложенного налогового обязательства». Согласно МСФО 12 «Налоги на прибыль» можно производить взаимозачет отложенных налогов, в частности, между субсчетами предлагаемого счета 65 «Расчеты по отложенным налогам».

Корреспонденцию счетов по учету отложенных налогов по предлагаемой методике в организациях потребительской кооперации представим в таблице 4 и на рисунке 2, используя цифровые данные таблиц 1–3.

Таблица 4 – Предлагаемая корреспонденция счетов по учету отложенных налогов в организациях потребительской кооперации

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, млн р.
	дебет	кредит	
1. Отражается текущий налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет за истекший период	99	68/3.1.1	3480
2. Отражаются отложенные налоговые активы: 1,2 (таблица 3)	65-1	68/3.1.2	1,2
3. Отражаются отложенные налоговые обязательства: 74+288 (таблица 1 и таблица 2)	68/3.1.3	65-2	362
4. В конце отчетного периода счет 65 закрывается, а на его сальдо корректируется сумма текущего налога на прибыль	362-1,2 (кредитовое сальдо)		360,8
5. Отражаются отложенные налоги	65	99	360,8
6. В результате на счете 99 «Прибыли и убытки» оказывается общая сумма расхода по налогу на прибыль, которая состоит из текущего расхода по налогу на прибыль и отложенного расхода по налогу на прибыль, она равна кредитовому сальдо по аналитическому счету 68-3.1, подлежащему уплате в бюджет	3480 – 360,8		3119,2

68-3.1 «Налог на прибыль»	
362	3480
-	1,2
362	3481,2
	3119,2

Рисунок 2 – Формирование общего расхода по налогу на прибыль

Отложенные налоговые активы и обязательства должны найти свое отражение в бухгалтерской отчетности. В бухгалтерском балансе отложенных налогов не будет, так как счет 65 «Расчеты по отложенным налогам» по нашей методике сальдо не имеет, кроме случаев, когда финансовым результатом организации стал убыток. Расход по налогу на прибыль в отчете о прибылях и убытках можно отражать в двух вариантах в зависимости от того, как показывать отложенные налоги: производить взаимозачет, т. е. так, как они отражены на счете 99 «Прибыли и убытки», или развернуто, используя информацию аналитического счета 68-3.1 «Налог на прибыль» (таблицы 5 и 6).

По нашему мнению, второй вариант больше соответствует рекомендациям МСФО 12 о прозрачности бухгалтерской отчетности.

Налог на прибыль отчетного периода рассчитывается в зависимости от суммы налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде, а затем корректируется на суммы отложенных налоговых активов и обязательств. В результате определяется сумма расхода по налогу на прибыль, т. е. реальная сумма налога на прибыль с учетом отложенных налогов.

### Заключение

Предлагаемая методика учета отложенных налогов в организациях потребительской кооперации в случае параллельного ведения бухгалтерского и налогового учета в Республике Беларусь позволяет организовать учет отложенных налогов, не меняя методику отражения постоянных разниц, используемую в текущий период времени и не противоречащую рекомендациям МСФО 12 «Налоги на прибыль».

Таблица 5 – Первый вариант отражения отложенных налогов в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках»

Показатели	Код строки	Сумма, млн р.
Налог на прибыль, всего	250	3480
В том числе: отложенные налоги	251	360,8
текущий налог на прибыль (стр. 250 ± 251)	252	3119,2

Таблица 6 – Второй вариант отражения отложенных налогов в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках»

Показатели	Код строки	Сумма, млн р.
Налог на прибыль, всего	250	3480
В том числе: отложенные налоговые активы	251	1,2
отложенные налоговые обязательства	252	362
текущий налог на прибыль (стр. 250 + 251 – 252)	253	3119,2

### Список литературы

1. МСФО : учеб. для вузов / под ред. В. Г. Гетьмана. – М. : Финансы и статистика, 2009. – 656 с.
2. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) : Закон Респ. Беларусь от 29 декабря 2009 г. № 71-3 : с изм. и доп. : текст по состоянию на 10 янв. 2011 г. № 241-3) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр» ; Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
3. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : постановление М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 мая 2003 г. № 89 : с изм. и доп. : текст по состоянию на 5 янв. 2011г. № 1 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр» ; Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2011.