

18. УЧЕТ НАЛОГА НА ДОХОД

- 1 Определения
 - 2 Различия между налогооблагаемым и учетным доход
 - 2.1 Постоянные разницы
 - 2.2 Временные разницы
 - 3 Учет налогового эффекта временных разниц
 - 3.1 Метод обязательств
 - 4 Учет налога при получении убытка от экономической деятельности
 - 5 Раскрытия в финансовой отчетности
-

1 ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Налогооблагаемый доход (убыток) - это сумма дохода (убытка) за отчетный период, определяемая в соответствии с налоговым законодательством.

Предприятия определяют налогооблагаемый доход, вычитая все расходы (связанные с предпринимательской деятельностью), из валовой суммы дохода. Перечень видов доходов и вычетов определяется налоговым законодательством.

Налог к оплате – это сумма налога, начисленная на налогооблагаемый доход и подлежащая оплате за отчетный период.

2. РАЗЛИЧИЯ МЕЖДУ НАЛОГООБЛАГАЕМЫМ И УЧЕТНЫМ ДОХОДОМ

Учетный доход - это совокупный доход или убыток за отчетный период, включая чрезвычайные статьи, отраженные в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности до вычета налога или прибавления суммы потенциального уменьшения начисленного налога, связанного с убытком.

Расходы по оплате налога или потенциальное уменьшение начисленного налога, связанное с убытком, за отчетный период - это сумма налога, отражаемая в отчете о результатах финансово - хозяйственной деятельности.

Сумма налога к оплате определяется в соответствии с Налоговым Кодексом. В большинстве случаев правила определения налогооблагаемого дохода отличаются от учетной политики, применяемой для определения учетного дохода.

2.1 Постоянные разницы

Одной из причин возникновения разницы между налогооблагаемым и учетным доходом является то, что определенные статьи включаются в одни расчеты и исключаются из других. Например, некоторые расходы не являются допустимыми вычетами при определении налогооблагаемого дохода, однако эти расходы будут вычитаться при определении учетного дохода. Подобные разницы называются постоянными разницами.

Постоянные разницы - это разницы между налогооблагаемым доходом и учетным доходом за отчетный период, они возникают в текущем отчетном периоде и не погашаются в последующие периоды.

Постоянные разницы, предусмотренные узаконенными допущениями или ограничениями, обусловлены экономическими, политическими или административными соображениями, связанными с расчетом бухгалтерской чистой прибыли.

Постоянные разницы связаны с расчетом совокупного подоходного налога, который должен выплачиваться фирмой в процессе ее деятельности. Примером таких разниц может служить процент, полученный по государственным облигациям, который выступает как часть учетного дохода, но налогом по законодательству данной страны не облагается. В качестве другого примера можно привести амортизацию гудвила, представляющую собой в отчетности статью расходов по основной деятельности, но не подлежащую вычету из дохода при ее налогообложении. Постоянные разницы влияют только на совокупный налог и не создают ни практических, ни теоретических проблем при распределении налога на прибыль. За исключением финансовой отчетности, они находятся вне сферы влияния бухгалтера и поэтому далее мы будем исходить из предположения, что корректировка учетного дохода (до налогообложения) на сумму постоянных разниц уже выполнена.

2.2 Временные разницы

Другой причиной возникновения разницы между налогооблагаемым и учетным доходом является то, что определенные статьи, вошедшие в определение обеих сумм, включаются в расчеты за разные отчетные периоды. Например, учетная политика может устанавливать, что определенные доходы включаются в учетный доход за период, в течение которого товары и услуги были предоставлены, но правила налогообложения могут требовать или разрешать включение их в доход за период, в котором были получены денежные средства. Общая сумма этих доходов, включенная в учетный и налогооблагаемый доход будет одной и

Учет налога на доход

той же, но отчетные периоды будут различными. Другим примером может служить метод амортизации, применяемый при определении налогооблагаемого дохода, который отличается от метода, применяемого при определении учетного дохода. Такие различия называются временными различиями.

Временные различия - это различия между налогооблагаемым и учетным доходом за отчетный период, которые возникают из-за того, что отчетный период, в котором некоторые статьи дохода и расхода включаются в налогооблагаемый доход, не совпадают с отчетным периодом, в котором они включаются в учетный доход. Временные различия аннулируются в одном или нескольких последующих периодах.

Ситуации, при которых возникают временные различия:

	Методы, используемые для целей составления финансовой отчетности	Методы, используемые для целей налогообложения
Признание расходов	Признание согласно методам начисления и отсрочки (расходы будущих периодов; резервы предстоящих платежей)	Признание фактических расходов на основании документов
Счета к получению	Использование скидок и резерва по сомнительным долгам	Прямое списание через два года после признания сомнительного долга доходом
Ценные бумаги	Признание убытков в момент	Покрытие убытков в течение пяти за лет прироста стоимости от реализации других ЦБ
Основные средства	Нелимитированы затраты на ремонт. Списание в момент ликвидации	Расходы на ремонт подлежат вычету в пределах 10% от стоимостного баланса группы на конец года. Стоимостная группа менее 100 МРП подлежит вычету.
Амортизация	Метод, определенный учетной политикой предприятия.	Метод ускоренного списания стоимости

Возникновение или аннулирование временной разницы может происходить в течение нескольких отчетных периодов. Информация о виде и сумме этих

Учет налога на доход

временных разниц зачастую бывает полезна пользователям финансовых отчетов. Метод отражения эффекта временных разниц может меняться. Иногда информация включается в пояснительную записку к финансовым отчетам, а иногда отражается путем применения методов бухгалтерского учета налогового эффекта временных разниц.

Пример:

Рассмотрим ситуацию, когда учетный доход фирмы до обложения налогом 100,000 тенге. Если ставка налога 30%, то расходы по налогу, рассчитанные в целях финансового учета, составят 30,000 тенге. Допустим, в составе выручки от реализации за отчетный год имеются суммы, которые не включаются в налогооблагаемый доход. Это возможно, если фирма для целей бухгалтерского учета использовала метод начисления, а для расчета налогов - кассовый метод. Допустим, что при этом облагаемый налогом доход равен 20,000 тенге, тогда текущая задолженность по налоговым платежам составит только 6,000 тенге.

Расходы по подоходному налогу $30\% \times 100,000 = 30,000$ тенге.

Налоги к оплате $30\% \times 20,000 = 6,000$ тенге.

Разница между этими двумя суммами представляет собой отсрочку налоговых платежей в сумме 24,000 тенге. Иными словами, фирма должна выплатить налог на прибыль в размере 6,000 тенге в настоящий момент и 24,000 тенге - в будущем. Допустим, что облагаемый налогом доход в следующем году окажется выше учетного на 80,000 тенге, тогда отсроченная кредиторская задолженность по налогу будет погашена платежом в сумме 24,200 тенге.

Временные разницы могут возникать вследствие:

- а) разницы во времени отнесения сумм в дебет или кредит счета прибыли,

Например, в 1997 году получен убыток от реализации ценных бумаг - 200,000, в 1998 году получен доход от реализации других ценных бумаг - 300,000.

Отражение в бухгалтерском учете		в налоговом учете	временная разница
1997	(200)	-	200
1998	300	100	(200)
Итого	100	100	-

- б) разницы, вызванные использованием в бухгалтерском и налоговом учете неодинаковых методов оценки.

а) Временные разницы за счет времени отнесения на доход

Если хозяйственные операции отражаются на величине налогооблагаемого дохода одного отчетного периода и учетного дохода другого, то возникает необходимость распределения налога на прибыль между отчетными периодами. Возникновение подобных временных разниц возможно в следующих случаях:

1. Если некоторая сумма вычитается из налогооблагаемого дохода и относится к расходам будущих периодов в текущем отчетном периоде. В качестве примера можно привести использование метода ускоренной амортизации основных средств для целей налогообложения и метода равномерной амортизации для бухгалтерской отчетности.
2. Если суммы отражаются в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности как расходы текущего периода, но идут на вычеты из налогооблагаемого дохода в последующих периодах. Примером может служить начисление расходов на выполнение гарантийного ремонта, которые подлежат вычету при расчете подоходного налога только в момент их фактического возникновения.

б) Временные оценочные разницы

Ситуации, когда возникают разницы, обусловленные использованием различных методов оценки в финансовом и налоговом учете, встречаются не так часто. К их числу относятся следующие:

1. Уменьшение стоимостной базы налогооблагаемого амортизируемого имущества вследствие налогового кредита. Основанием для возникновения расхождения в данном случае выступает выбор налогоплательщика: использовать ли полностью возможности системы ускоренной амортизации, не прибегая к налоговому кредиту, или воспользоваться им, отказавшись от ускоренной амортизации.
2. Зарубежная деятельность, для которой валюта отчетности выступает функциональной валютой. Вследствие изменения курса иностранной валюты оценка соответствующих активов и кредиторской задолженности, исчисленная как база для налогообложения, может отличаться от их оценки по себестоимости в отечественной валюте.
3. Увеличение оценки активов как налоговой базы вследствие индексации имущества, обусловленной инфляцией. Иногда налоговые органы могут потребовать расчета налогооблагаемой базы

на основе индексирования первоначальной стоимости некоторых видов имущества, при этом балансовая оценка актива остается неизменной.

4. Объединение предприятий в форме покупки. Нередко возникает отклонение оценок активов, сформированных при объединении предприятий, от оценок тех же активов, применяемых для исчисления налога на имущество.

3. УЧЕТ НАЛОГОВОГО ЭФФЕКТА ВРЕМЕННЫХ РАЗНИЦ

Расходы по оплате налогов за отчетный период должны определяться на основе учета налогового эффекта временных разниц с применением метода отсрочки или метода обязательств.

Согласно бухгалтерским методам учета налогового эффекта временных разниц налоги на доход рассматриваются как расходы, понесенные предприятием в ходе получения дохода, и начисляются в тот же период, в котором возникли соответствующие доходы и расходы. Возникающий налоговый эффект временной разницы включается в расходы по оплате налога в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности, отражается по статье “Отсроченные налоги” в балансе и равен сумме временных разниц, умноженной на ставку подоходного налога.

3.1 Метод обязательств

Согласно метода обязательств, ожидаемый налоговый эффект текущих временных разниц определяется и отражается в балансе или как обязательство по статье “Отсроченные налоги” или как активы по статье “Отсроченные расходы - налоги”, представляющие собой досрочную оплату будущих налогов. Сальдо отсроченных налогов корректируется в соответствии с изменениями ставок налога на доход.

Согласно методу обязательств расходы по оплате налогов за отчетный период включают:

- а) начисленные налоги к оплате;
- б) сумму налогов, которые будут оплачены или считаются оплаченными авансом в соответствии с временными разницами, возникающими или аннулируемыми в текущем периоде;
- в) корректировки по статье “Отсроченные налоги” в балансе, необходимые для отражения изменения ставок налога на доход.

Пример:

Юридическое лицо за 1996 год получило бухгалтерский доход в размере 3,000 тыс. тенге. Разницы составили:

Учет налога на доход

Амортизация	(500)	
Непокрытый убыток от реализации ценных бумаг	400	
Постоянные разницы		200

Ставка налога 30%, но на следующий год будет 35%. На 01.01.96г. кредитовое сальдо по отсроченному налогу – 90 тыс.тенге, это налоговый эффект временной разницы в размере (300) тыс. тенге.

Находим компоненты налогового платежа:

1. налогооблагаемый доход $3,000+200+400-500=3,100$

налог к уплате $3,100*30%=930$

2. налоговый эффект

суммарные временные разницы $400+(500)=(100)$

если бы ставка не менялась, $(100)*30=(30)$, но по ставка подоходного налога на следующий год изменится, поэтому налоговый эффект составит $(100)*35%=(35)$

3. поправка отсроченного платежа

так как в конце предыдущего года отсроченный подоходный налог рассчитывался по ставке 30% $(300)*30%=90$, то сейчас нам надо сделать поправку на изменившуюся ставку 35%.

$(300)*35%-(300)*30%=(15)$

Отражаем все компоненты бухгалтерскими записями:

Дт. 851 Расходы по подоходному налогу	980	
Кт. 631 Текущий подоходный налог к оплате		930
Кт. 632 Отсроченный подоходный налог		35
Кт. 632 Отсроченный подоходный налог		15

В строке «Расходы по подоходному налогу» в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности отражаем сумму 980, 0 тыс. тенге, а в декларации о совокупном годовом доходе – 930.

Подоходный налог в финансовых отчетах следует отражать следующим образом:

- подоходные налоги, подлежащие уплате в настоящий момент, следует классифицировать как *обязательства*;
- *отсроченные налоги*, которые предполагается уплатить в будущем или по которым в будущем возможна налоговая льгота, не входят в акционерный капитал и отражаются в балансе по статьям активов или обязательств.

Сумму подоходного налога следует определять по *методу обязательств* и включать в отчет о результатах финансово - хозяйственной деятельности вместе со следующими составными частями:

Учет налога на доход

- временные разницы;
- постоянные разницы.

Расходы по уплате налога на прибыль - это расходы, относящиеся к прибыли компании, полученной от текущей деятельности. Сумма этих расходов может быть равна, а может быть и не равна сумме налога, действительно уплаченного фирмой. Эта сумма определяется на основе налогового кодекса. Для большинства небольших фирм более удобным является ведение бухгалтерских записей на основе того же метода, который необходимо для исчисления налогов. Таким образом, расходы по уплате налогов, приведенные в Отчете о прибылях и убытках, будут равны сумме налогов, которые необходимо уплатить Налоговому управлению. Такая практика обычно приемлема, когда не существует материального различия между прибылью, исчисленной в соответствии с общепринятыми стандартами, и прибылью исчисленной по методике налоговых органов.

4. УЧЕТ НАЛОГА ПРИ ПОЛУЧЕНИИ УБЫТКА ОТ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Налоговое законодательство допускает перенос убытка от предпринимательской деятельности на определенный срок для погашения его за счет налогооблагаемого дохода будущих периодов. Допущенный убыток обеспечивает получение потенциальной экономии за счет уменьшения налогового платежа в результате зачета убытка. Период, в котором такая экономия включается в расчет чистого (убытка), может меняться. (В настоящее время составляет 5 лет).

Потенциальное уменьшение суммы начисленного налога, связанное с убытком, может быть включено в расчет прибыли за отчетный период, в котором был понесен убыток, в следующих случаях:

1. полной достаточной уверенности в том, что будущий налогооблагаемый доход будет достаточным для погашения этого убытка;
2. наличия кредитового сальдо счета “отсроченный подоходный налог”.

В том случае, когда налоговые потери засчитываются сокращением налогов будущего периода, налоговые льготы выявляются в текущем отчетном периоде, но используются только в следующем.

Налоговая льгота отражается в отчетности только в тех случаях, когда она переносится на будущие отчетные периоды. Далее утверждается, что сумма налогового возмещения, образованного отнесением налоговой скидки на будущие отчетные периоды, должна быть включена в отчет о результатах

Учет налога на доход

финансово-хозяйственной деятельности того года, в котором скидка была использована, а не того года, в котором она возникла. Возмещение может интерпретироваться как корректировка прибыли или убытка предыдущего отчетного периода. Налоговая скидка должна рассматриваться как убыток в связи с распределением налогов между отчетными периодами.

Метод обязательств по балансу

С 1 января 1998 года введен метод обязательств, который иногда называют методом обязательств по балансу. Этот метод сосредотачивает внимание на временных разницеах.

Временные разницеа — это разницеа между налоговой базой актива или обязательства и его балансовой стоимостью.

Налоговая база актива - это величина, присваиваемая этому активу или обязательству для целей налогообложения.

Временные разницеа могут быть налогооблагаемыми. Это те, которые представляют собой временные разницеа, приводящие к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов. Когда возмещается или погашается балансовая стоимость этого актива или обязательства или *вычитаемыми.* Это те, которые представляют собой временные разницеа, приводящие к возникновению сумм, которые вычитаются при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда возмещается или погашается балансовая стоимость этого актива или обязательства.

Налоговая база актива - это величина, которая для целей налогообложения вычитается из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит компания, после того как она возместит балансовую стоимость актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

Пример: Сумма процентов к получению по балансу равняется 100. Соответствующий процентный доход будет облагаться налогом по кассовому методу. То есть налогооблагаемая экономическая выгода равна 100, балансовая сумма актива не подлежит вычету из экономических выгод - значит налоговая база актива будет равняться 0.

Станок стоит 100. Для целей налогообложения амортизация в сумме 30 уже была вычтена в текущем и предшествующих периодах, оставшаяся стоимость будет вычитаться в будущих периодах, либо в виде

Учет налога на доход

амортизационных отчислений, либо путем вычета при выбытии станка. Выручка, полученная в результате использования станка, подлежит налогообложению, любой доход от реализации станка будет облагаться налогом, а любой убыток от реализации будет вычитаться для целей налогообложения. Налоговая база станка равняется 70.

Дебиторская задолженность по торговым операциям по балансу составляет 100. Соответствующий доход уже включен в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток). Налоговая база торговых дебиторов равняется 100. Балансовая стоимость ссуды к получению равняется 100. Возмещения ссуды не будут иметь никаких налоговых последствий. Налоговая база ссуды равняется 100.

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах. В случае с доходом, полученным авансом, налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы дохода, который не будет облагаться налогом в будущих периодах.

Пример: Краткосрочные обязательства включают начисленные расходы с балансовой стоимостью 100. Соответствующий расход будет вычитаться для целей налогообложения по кассовому методу. Налоговая база начисленных расходов равняется нулю.

Краткосрочные обязательства включают процентный доход, полученный авансом, балансовая стоимость которого равняется 100. Соответствующий процентный доход облагался налогом по кассовому методу. Налоговая база процентов, полученных авансом равняется нулю.

Отложенное налоговое обязательство - это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в отношении налогооблагаемых временных разниц. Оно должно признаваться для всех временных разниц если только оно не возникает из:

- (а) деловой репутации, амортизация которой не подлежит вычету для целей налогообложения; или
- (б) первоначального признания актива или обязательства в связи со сделкой, которая:
 - (1) не является объединением компаний, и
 - (2) на момент совершения не влияет ни на учетную, ни на налогооблагаемую прибыль.

Учет налога на доход

Отложенные налоговые требования - это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в отношении следующего:

- (а) вычитаемых временных разниц;
- (б) перенесенных на будущий период неприятых налоговых убытков;
- (с) перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.

Оно должно признаваться для всех временных разниц в той мере, в какой существует вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль против которой может быть использована вычитаемая временная разница если только оно не возникает из:

(а) отрицательной деловой репутации, амортизация которая учитывается как отложенный налог; или

(б) первоначального признания актива или обязательства в связи со сделкой, которая:

- (1) не является объединением компаний; и
- (2) на момент совершения не влияет ни на учетную, ни на налогооблагаемую прибыль.

В сводной финансовой отчетности временные разницы определяются путем сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с соответствующей налоговой базой. Налоговая база определяется относительно сводной налоговой декларации в тех юрисдикциях в которых она учитывается.

Восстановление вычитаемой временной разницы выражается в уменьшении налогооблагаемой прибыли в будущих периодах.

Оценка

Налоговые обязательства (требования) должны быть оценены в сумме, которую предполагается заплатить налоговым органам с использованием налоговых ставок которые действовали к отчетной дате.

Учет налога на доход

Отложенные налоговые требования (обязательства) должны быть оценены с использованием ставок налога, которые предполагается применять к периоду, когда требование должно быть реализовано, а обязательство должно быть погашено.

Отложенные налоговые требования и обязательства не должны дисконтироваться.

Балансовая стоимость отложенных налоговых требований и обязательств может меняться даже если величина соответствующей временной разницы не меняется. Это может произойти в результате изменения ставки налога, переоценки восстанавливаемости отложенного налогового актива или изменения предполагаемого способа возмещения актива.

Например:

Актив имеет балансовую стоимость 100 и налоговую базу 60. В случае продажи актива применялась бы ставка налога 20%, к другим доходам применялась бы налоговая ставка 30%.

Компания признает отложенное налоговое обязательство 8 (40 при ставке 20%) если предполагает продать актив без его последующего использования и отложенное налоговое обязательство 12 (40 при ставке 30%) если она предполагает сохранить актив и возместить его балансовую стоимость посредством его использования.

Статьи кредитуемые или дебетуемые непосредственно на счет капитала.

В случае перехода от метода налога к уплате на метод обязательств необходимо с начала деятельности пересчитать все временные разницы и отразить накопленные отсроченные налоги

Дт562	Кт632 или
Дт 632	Кт 562

Переоценка основных средств или долгосрочных инвестиций.

Может возникнуть временная разница от переоценки основных средств и долгосрочных активов: в налоговом учете проводим на основе коэффициентов инфляции, а в бухгалтерском по рыночным ценам. Тогда разницу отражаем:

1. в бухгалтерском учете

Учет налога на доход

2. в пояснительной записке

Например : 1998 г. первоначальная стоимость 8000

накопленный износ 2000

балансовая стоимость 6000

переоценка по налоговому учету К инфляции 1,1 $6000 * 1.1 = 6600$

в бухгалтерском учете Дт 123 Кт 541 4000

Дт541 Кт 132 1000

1998 г. амортизация в бух. Учете $(12000 * 10\%) = 1200$

нал. учете $(6600 * 10\%) = 660$

Разница -540 состоит из временной разницы $(800-600=200)$ и постоянной разницы $(400-60=340)$

Увеличение в бухгалтерском учете на 3000 $(4000-1000)$, а в налоговом на 600, разница составляет 2400, по подоходному налогу 720 $(2400 * 30\%)$.

Отражение разницы по переоценке активов Дт541 Кт632 720,0.

Налоговый платеж, связанный с корректировкой существенных ошибок

1. ошибки относящиеся к временным разницам по амортизационным отчислениям

например:

Дт 562 Кт 132 3000

Дт632 Кт562 900 $(3000 * 30\%)$

2. ошибки связанные с постоянными разницами

например Дт641 Кт562 2000 (завышена курсовая разница по в расчетах с дочерним товариществом)

3. Ошибки связанные с расходами и доходами признаваемыми в бухгалтерском учете и налоговых расчетах

Например Дт681 Кт562 4000 (переначислена заработная плата)

Дт 562 Кт 631 1200 $(4000 * 30\%)$

5 РАСКРЫТИЯ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Следующие общие статьи должны раскрываться отдельно:

а) потенциальное уменьшение суммы начисленного налога, включенное в отчетный период понесения убытка;

Учет налога на доход

- б) потенциальное уменьшение суммы начисленного налога, включенное в расчет чистой прибыли текущего отчетного периода, как результат зачета убытка;
- в) сумма будущего погашения убытка, для которого соответствующий налоговый эффект не был включен в расчет чистой прибыли любого периода.

Раскрытию подлежат следующие статьи налоговой экономии:

- а) расходы по оплате налога относящиеся к прибыли от обычной деятельности;
- б) расходы по оплате налогов, относящиеся к чрезвычайным статьям, существенным ошибкам и к изменениям в учетной политике;
- в) объяснение соотношения между расходами по оплате налогов и учетным доходом, если это не объясняется налоговыми ставками, действующими в стране отчитывающегося предприятия.