

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

IMPROVEMENT OF THE ACCOUNTING OF TAX LIABILITIES

УДК 336.225.5

Баймедетов Серик Досмурзаевич
ст.преподаватель, ТарГУ им. М.Х.Дулати,
Тараз, Казахстан,
e-mail: Baimedetov_1973@mail.ru

Аннотация: Налогообложение является источником государственного финансирования. Для хозяйствующих субъектов и бюджета большое значение имеют вопросы налогообложения и правильности их учета. В налогах воплощено экономически выраженное существование государства. В современных условиях рынка будущее фирмы, ее успех зависят в первую очередь от эффективности управления финансовыми потоками.

Ключевые слова: налог; обязательства; учет; кодекс; закон; статья; расчет; счет; доход; бюджет.

Abstract:: Taxation is a source of public funding. For economic entities and budget are important issues of taxation and accuracy of their accounting. Taxes embodied in economic existence of the state is expressed. In the current market conditions the future of the company, its success depends primarily on the effectiveness of management of financial flows.

Key words: tax; invoice; accounting; codex; law; article; calculation; liabilities; income; budget.

Определенный интерес представляют отложенные налоговые обязательства предприятия, а именно обязательства по корпоративному подоходному налогу. Интерес к данной категории обязательств возникает в связи с разными расчетами доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Данные виды обязательств, определяемые в теории бухгалтерского учета и международных стандартах финансовой отчетности как отложенные налоги можно отнести к условным обязательствам.

Существующий на сегодняшний день масштаб расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом, т.е. иными словами между правилами, по которым мы квалифицируем и оцениваем факты хозяйственной жизни для целей составления бухгалтерских проводок и правилами исчисления налогооблагаемых баз и сумм подлежащих уплате в бюджет налогов, создают ситуацию когда отражаемые и бухгалтерской отчетности показатели, характеризующие финансовое положение организаций, прежде всего суммы получаемой ими прибыли (убытка) и обязательств этих организаций по налоговым платежам совершенно не корреспондируют между собой - не бьются, как говорят бухгалтеры практики. Для бухгалтера каждый день отражающего факты хозяйственной жизни и в бухгалтерском и в налоговом учете такие расхождения их природа, причины и следствия очевидны и понятны. Однако беда в том, что бухгалтеры составляют отчетность своих организаций не для себя самих, а для самых разнообразных групп пользователей бухгалтерской информации, прежде всего для акционеров (собственников), которые подчас далеки от бухгалтерского учета и его сложной и непонятной для них методологии. И вот здесь то, что для бухгалтера профессионала просто и очевидно, для человека, не имеющего прямого отношения к бухгалтерскому учету, становится сложным и загадочным. Например, бывает непонятно, почему организация должна уплатить корпоративный подоходный налог, сумма которого в три раза превышает величину прибыли, показанную в бухгалтерском балансе, или наоборот имея огромную прибыль в отчетном периоде, организация практически ничего не должна бюджету.

Несовпадение распределения (признания) по отчетным периодам сумм доходов, расходов и прибыли, и в бухгалтерском и в налоговом учете соответствующим образом влияет на суммы реальных денежных потоков организаций. «Переплата» налога относительно данных бухгалтерского учета в текущем отчетном (налоговом) периоде создает налоговые экономии в

будущих отчетных периодах, и, наоборот, «недоплата» налога, создающаяся в текущем периоде потенциальные обязательства перед бюджетом, увеличивает объем реальной задолженности по уплате налогов, которая возникает в будущем.

В первом случае предприятие терпит убытки за счет действия фактора временной ценности денежных средств, т.к. быстрее изымает деньги из оборота. Однако вместе с тем ситуация «переплаты» в бюджет в текущем налоговом периоде оборачиваемся возможностью для предприятия в будущих отчетных периодах использовать дополнительный объем «высвобождающихся из-под налогового бремени» средств в целях получения дополнительных доходов.

Вторая ситуация, наоборот, в текущем отчетном периоде означает возможность получения предприятием дополнительной прибыли за счет действия фактора временной ценности денег, т.к. «откладывание» сроков выплат налогов оставляет деньги в обороте предприятия. Наряду с этим наличие потенциальных налоговых обязательств требует резервирования свободных денежных средств, обеспечивающего предстоящие выплаты налогов в бюджет.

Введение в бухгалтерскую отчетность специальных позиций, отражающих соотношение бухгалтерской оценки активов и пассивов, обязательство организации по расчетам с бюджетом по налогам может осуществляться посредством либо составлением специальных корректировок непосредственно перед составлением бухгалтерской отчетности, либо накапливания информации при отражении фактов хозяйственной жизни в течение отчетного периода [1].

Первый из названных вариантов не рационален, т.к., во-первых, существеннейшим образом увеличивает объем работ по составлению отчетности и во-вторых провоцирует ошибки при пересчете на основании данных первичных документов и налогового, чем показателей бухгалтерской отчетности за весь отчетный период.

Второй метод предполагает открытие специальных счетов бухгалтерского учета, аккумулирующих информацию об отложенных налогах.

Как мы постарались показать выше, расхождения между бухгалтерской и налоговой трактовкой фактов хозяйственной жизни формируют две возможных ситуации: либо оценка налогооблагаемых баз текущего отчетного периода, формирующаяся в налоговом учете превосходит бухгалтерскую оценку соответствующих показателей, либо наоборот, оценка налогооблагаемых баз текущего отчетного периода меньше, чем суммы оценки соответствующих показателей, представленных в бухгалтерской отчетности, и тогда предприятие, исходя из бухгалтерской картины его финансового положения как бы недоплачивает налоги в бюджет.

Каждая из этих двух ситуаций характеризуется определенным влиянием на реальное финансовое положение организации. В первом случае - «переплата» налогов превышение сумм налоговых обязательств предприятия над возможными суммами налогов, соответствующими тем цифрам, которые мы видим в бухгалтерской отчетности приводит к дополнительному уменьшению собственных источников средств предприятия т.е. отвлечению средств, временным убыткам.

Обратная ситуация «недоплаты» организацией налога в текущем периоде точно также может привести к непониманию пользователями отчетности, представленной в ней информации.

Исключение такого эффекта вуалирования отчетности достигается введенном в балансовую модель финансового положения предприятия показатель потенциальных или отложенных налоговых обязательств.

Отражение в учете отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств предполагает открытие специальных счетов синтетического учета соответствующего наименования [2].

Возможные временные и постоянные разницы уже давно известны, однако хотелось бы остановиться на доходах от переоценки активов признаваемые в бухгалтерском учете и не признаваемые в налоговом, так как именно за счет данной статьи предприятия имеет возможность сэкономить огромные суммы средств. Особенно это касается предприятий сельскохозяйственной отрасли, так как в данной отрасли имеются такие основные средства как земля, продуктивный скот.

Согласно МСФО 16 справедливой стоимостью земли и зданий обычно является их рыночная

стоимость. [3]. Эта стоимость определяется путем оценки, обычно выполняемой профессиональными оценщиками. Справедливой стоимостью категорий машин и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки. Когда информация о рыночной стоимости отсутствует по причине специфического характера машин и оборудования, или по причине редкости продаж этих активов, за исключением случая продажи в качестве части действующей компании, они оцениваются по их восстановительной стоимости с учетом износа.

Когда производится переоценка объекта основных средств, накопленная амортизация на дату переоценки: [3]

- переоценивается заново пропорционально изменению балансовой стоимости актива до вычета амортизации так, что после переоценки балансовая стоимость равняется его переоцененной стоимости. Этот метод часто используется, когда актив переоценивается до восстановительной стоимости с учетом износа путем индексирования;

- списывается против балансовой стоимости актива до вычета амортизации, а чистая величина переоценивается. Этот метод используется, например, для зданий, которые переоцениваются до их рыночной стоимости.

Величина корректировки, возникающая при пропорциональной переоценке накопленной амортизации или ее списании, составляет часть общей суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости.

Если производится переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке также подлежит вся группа основных средств, к которой относится данный актив.

Переоценка основных средств группы производится одновременно с целью исключения возможности избирательной переоценки активов, а также представления в отчетности статей, являющихся суммой основных средств, оцененных по фактическим затратам и по переоцененной стоимости на разные даты. Однако группа активов может переоцениваться по скользящему графику, если переоценка производится в течение короткого времени, и результаты постоянно обновляются.

Когда балансовая стоимость актива увеличивается в результате переоценки, это увеличение отражается в отчетности в разделе «Капитал» под заголовком «Результат переоценки». Однако сумма увеличения стоимости основных средств в результате переоценки должна признаваться в качестве дохода в той степени, в какой она компенсирует сумму уменьшения стоимости того же актива, признанную ранее в качестве расхода.

Когда балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, это уменьшение должно признаваться в качестве расхода. Однако сумма уменьшения стоимости основных средств в результате переоценки, должна вычитаться непосредственно из соответствующей статьи «Результат переоценки», но в пределах, в которых это уменьшение не превышает величину данной статьи в отношении того же самого основного средства.

Положительный результат переоценки, включенный в раздел «Капитал», может списываться непосредственно на счет нераспределенной прибыли, когда он будет реализован. Вся сумма может быть реализована при выбытии актива. Однако часть этой суммы может быть реализована в процессе использования актива компанией. В таком случае сумма реализованного положительного результата равна разности между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе его первоначальной стоимости. Списание суммы положительного результата переоценки на счет нераспределенной прибыли не отражается в отчете о прибылях и убытках.

Правила учета влияния переоценки основных средств на величину налога на прибыль, если оно имеет место, рассматривается в МСФО 12, Налоги на прибыль [4].

Таким образом, переоценка актива увеличивает статью баланса «Капитал» и увеличивает статью «Основные средства». При этом ссылка данная МСФО 16 на МСФО 12 не имеет никакого значения, так как цель МСФО 12 состоит в определении порядка учета налогов на прибыль. Главный вопрос в учете налогов на прибыль состоит в том, как учитывать будущие и текущие

налоговые последствия: будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в балансе компании; и операций и других событий текущего периода, которые признаются в финансовой отчетности компании.

В самом признании актива или обязательства содержится указание на то, что отчитывающаяся компания предполагает возместить или погасить балансовую стоимость этого актива или обязательства. Если существует вероятность того, что возмещение или погашения этой балансовой суммы вызовет более крупные налоговые выплаты, чем, те, которые имели бы место, если такое возмещение не принесло бы никаких налоговых последствий, то МСФО 12 требует, чтобы компания признавало отложенное налоговое обязательство (отложенное налоговое требование), с ограниченным количеством определенных исключений.

Рассматривая, само определение отложенного налогового обязательства, данное в МСФО 12 говорит о том, что отложенное налоговое обязательство необходимо учитывать в учете в случае возникновения налога на прибыль в будущем [4].

Так согласно МСФО 12 отложенное налоговое обязательство – это сумма налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами [4].

Следовательно, при отложенного налогового обязательства в первую очередь необходимо обратиться к налоговому законодательству и определить имеется ли разница между в исчислении налога на прибыль.

При рассмотрении статей Налогового Кодекса Республики Казахстан в части налогообложения активов, которые ранее были переоценены можно заметить, что согласно статьи 87 «Доход от прироста стоимости» доход от прироста стоимости образуется при реализации зданий, сооружений, строений, а также активов, не подлежащих амортизации. К активам, не подлежащим амортизации, относятся:

- 1) земельные участки;
- 2) объекты незавершенного строительства;
- 3) неустановленное оборудование;
- 4) основные средства и нематериальные активы, не используемые налогоплательщиком в производстве товаров, выполнении работ, предоставлении услуг;
- 5) ценные бумаги;
- 6) доля участия в юридическом лице любой организационно-правовой формы;
- 7) основные средства, стоимость которых ранее полностью отнесена на вычеты в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, действовавшим до 1 января 2000 года;
- 8) основные средства, введенные в эксплуатацию в рамках инвестиционного проекта, стоимость которых отнесена на вычеты [5].

При этом прирост согласно данной статьи определяется как разница между стоимостью реализации названных активов и их балансовой стоимостью. Балансовой стоимостью является стоимость активов, отраженная в бухгалтерском балансе на первое число месяца, в котором произошла их реализация.

Список литературы

1. Кеулимжаев К.К. и др. Финансовый учет на предприятии. - Алматы: Экономика, 2005;
2. Самоучитель по бухучету и налогообложению. Определение финансовых результатов деятельности предприятия. Финансовая отчетность. Налогообложение: корпоративный подоходный налог. – Алматы: Издательский дом «БИКО», 2005.
3. Рекомендации по международным стандартам финансовой отчетности 16 «Основные средства». – www.buhgalter.kz;
4. Рекомендации по международным стандартам финансовой отчетности 12 «Налоги на прибыль». – www.buhgalter.kz;
5. Кодекс республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (по состоянию на 01.01.2011г). – Алматы: «ЦДБ», 2011.