

12

НББОУС-12 ХОЙШЛОГДСОН ТАТВАРЫН БҮРТГЭЛИЙН АСУУДАЛ

А.Өнөржаргал

Орчин үед нягтлан бодох бүртгэл нь аж ахуйн олон талт үйл ажиллагааг үнэн зөв бүртгэхээс гадна байгууллагын хөгжлийн чиг хандлагыг тодорхойлохын тулд өнөөгийн санхүүгийн байдлыг үнэлэх найдвартай мэдээллийн бааз суурийг бий болгох үүрэгтэй болсон. Аж ахуйн үйл ажиллагааны бодит байдлыг үнэн зөв илэрхийлэхэд бүртгэлийн нийтээр хүлээн зөвшөөрөгдсөн бөгөөд нэгдсэн арга аргачлалууд зайлшгүй шаардлагатай байгаагийн дотор манай улсын практикт нэвтэрч хэрэглээ болж чадахгүй байгаа нэг чухал асуудал бол **тайлант үеийн орлогын татварын ирээдүйн санхүүгийн тайлангуудад үзүүлэх нөлөөг** тооцож бүртгэх асуудал мөн.

Дэлхийн бүртгэлийн практикт компанийн ашгийг нягтлан бодох бүртгэлийн ба татварын гэж ялгаатай тодорхойлсноос үүдэн хойшлогдсон татварын тухай ойлголт 1967 оноос анх Америкийн бүртгэлд орж ирсэн байна. Дараа нь Их Британи мөн Европын орнуудын үндэсний бүртгэлийн стандартуудад энэ асуудал яригдах болж Санхүүгийн Тайлагналын Олон Улсын Стандарт(цаашид СТОУС гэнэ)-д “хойшлогдсон татвар”- ын ойлголт 1979 онд НББОУС 12 “Орлогын татварын бүртгэл” стандарт батлагдсанаар орж ирсэн. Түүнээс хойш энэхүү стандарт өөрчлөгдсөөр ирсэн бөгөөд өнөөгийн байдлаар 1996 онд батлагдан 1998 оны эхнээс хүчин төгөлдөр болсон “Орлогын албан татвар” стандарт үйлчилж байна.

Энэхүү өгүүлэлд хойшлогдсон татварын мөн чанарыг тодорхойлж бүртгэлийн практикт хэрэглэх зайлшгүй шаардлага байгааг жишээн дээр тайлбарлав.

Аж ахуйн нэгжийн нягтлан бодох бүртгэлийн ашиг ба татварын тайлангийн ашиг (татвар ногдуулах орлого) нь ялгаатай тодорхойлогддог. Энэ нь дараах 2 шалтгаантай.

Нэгдүгээрт, нягтлан бодох бүртгэлд бүртгэж тайлагнасан зарим орлого зардлыг татварын хуулиар хүлээн зөвшөөрдөггүй. Үүнийг байнгын зөрүү гэнэ.

Хоёрдугаарт, санхүүгийн тайланд тусгагдсан хөрөнгө өр төлбөрийн дансны үнэ нь тэдгээрийн татварын сууриасаа ялгаатай байдгаас зөрүү үүсдэг. Үүнийг түр зөрүү (temporary differences) гэж нэрлэдэг. Өөрөөр хэлбэл санхүүгийн ба татварын бүртгэлд орлого зардлыг хүлээн зөвшөөрөх зарчим өөр байдгаас нэг тайлангийн үеийн бүртгэлийн ашиг ба татварын ашиг өөр байдаг. Түр зөрүүний улмаас татварын нөлөөлөл (хойшлогдсон татвар) үүсдэг.

Татварын нөлөөлөл гэдэг нь тайлант үед гарсан ажил гүйлгээтэй холбоотой үүссэн орлогын татварыг ирээдүйн тайлангийн үеүдэд төлөх эсвэл буцаан авах нөхцөл байдал үүссэнийг хэлнэ.

Жишээ1. Худалдааны компани орлогын татвараа мөнгөн сууриар тооцдог. Тайлант 2010 онд 100000 ба 50000 төгрөгийн хоёр борлуулалт хийсэн. Борлуулалтын өртөг нь 90000 ба 30000 гэж үзье. Тайлант оны эцэст балансад эхний борлуулалтын 100000 төгрөгийн авлага тайлагнасан. Тайлант оны бүртгэлийн ашиг 30000 төгрөг харин татварын ашиг 20000 төгрөг. Төлөх орлогын татварыг 20000 төгрөгөөс тооцно. Тайлант оны үзүүлэлтүүдийг хүснэгтэд харуулав.

Хүснэгт 1

2010 оны үзүүлэлтүүд

Үзүүлэлтүүд	Тоон мэдээлэл	
	Санхүүгийн бүртгэлээр	Татварын бүртгэлээр
Борлуулалтын орлого	150000	50000
Борлуулалтын өртөг	120000	30000
Ашиг	30000	20000
Орлогын татвар (24%)		20000 x 24% = 4800

Хэрвээ орлогын тайланд орлогын татварын зардлыг 4800 төгрөгөөр авбал 2010 оны цэвэр ашиг 25 200 төгрөг (30000 - 4800) болно. Өөрөөр хэлбэл тухайн аж ахуйн нэгжид үлдэж байгаа хуваарилагдаагүй цэвэр ашгийг 25200 гэж тооцох болно. Тэгвэл 2011 онд энэ компани үйл

ажиллагаа явуулаагүй гэж үзье. Харин худалдан авагч 100000 төгрөгийн өрөө төлсөн. Тэгвэл 2011 оны үзүүлэлтүүд дараах байдалтай болно:

Хүснэгт 2

2011 оны үзүүлэлтүүд

Үзүүлэлтүүд	Тоон мэдээлэл	
	Санхүүгийн бүртгэлээр	Татварын бүртгэлээр
Борлуулалтын орлого	00	100000
Борлуулалтын өртөг	00	90000
Ашиг	00	10000
Орлогын татвар (24%)		10000 x 24% = 2400

Үүний үр дүнд 2400 төгрөгийн татварын өр үүсч татварын ашиг 2 жилийн нийт дүнгээр бүртгэлийн ашигтай тэнцүү болно. Эндээс өнгөрсөн жил хуваарилагдаагүй ашгийг тооцохдоо 2400 төгрөгийн орлогын татварын зардлыг хасаагүй (НББ-ийн орлого зардал зохицох зарчмыг хэрэглээгүй.) – гэж цэвэр ашгаа буруу тооцсон нь ойлгомжтой болно. Өнгөрсөн оны цэвэр ашиг 2400 төгрөгөөр бага өөрөө хэлбэл 22800 (25200- 2400)төгрөг байх ёстой.

Хүснэгт 3

Үзүүлэлтүүд

Үзүүлэлтүүд	2011 он		
	2010 он	2011он	2010 оны зөв дүн
Ашиг	30000	-	30000
Орлогын татварын зардал	4800	2400	7200
Хуваарилагдаагүй цэвэр ашиг	25200	- 2400	22800

Энэ жишээнээс орлогын татварын өглөгийг орлогын татварын зардал гэж үзэж болохгүй гэдэг нь харагдаж байна. 2010 онд орлогын татварын өглөг 4800 төгрөгийг орлогын татварын зардлаар тооцсоноос 2400 төгрөгийн ашгийг илүү хуваарилсан байна. Үүнээс 2011 оны татварын өрийг төлөх мөнгөний хомсдол үүснэ. Иймд 2010 оны орлогын татварын зардал нь тайлант үед төлөх татвар 4800 ба хойшлогдсон татвар 2400 гэсэн хоёр хэсгээс бүрдэж 7200 төгрөг байна.

НББОУС 12 Орлогын татвар-т Орлогын татварын зардал ба орлогын татварын өглөг гэдэг 2 ойлголтыг зааглаж өгсөн байгаа.

НББОУС 12 Орлогын татварын нэр томъёо:

Татварын зардал (Tax expense) - Тайлант үеийн болон хойшлогдсон татварт холбогдох тухайн тайлант үеийн ашиг, алдагдлыг тодорхойлоход багтсан нийт дүн.

Татварын зардал нь тайлант үеийн ба хойшлогдсон татварын зардлаас бүрдэнэ.

Тайлант үеийн татвар (Current tax) – Тайлант үеийн татвар ногдох ашгаас орлогын албан татварын өрийг тооцсон дүн.

Дээрх жишээн дээр 2010 оны орлогын татварын өр нь 4800, орлогын татварын зардал нь 7200 юм.

2010 оны орлогын татварыг бүртгэх журналын бичилт:

Дт	Орлогын татварын зардал	7200	
	Кт	Орлогын татварын өглөг	4800
	Кт	Хойшлогдсон татварын өглөг	2400

Нягтлан бодох бүртгэл тайлагналд “Хойшлогдсон татвар”-ийг хэрэглэснээр энэхүү татварын нөлөөллийг арилгаж цэвэр ашгийг зөв тооцож болно. Ингэж татварын нөлөөлөл үүсгэдэг олон төрлийн шалтгаан байдаг боловч ихэнх нь санхүүгийн ба татварын бүртгэлд орлого зардлыг хүлээн зөвшөөрөх дүрэм өөр байдагтай холбоотой. Энэхүү цэвэр ашигт нөлөөлж байгаа татварын нөлөөллийг арилгаж тайлант үеийн цэвэр ашгийг зөв тооцох ажил гүйлгээг бүртгэх асуудлыг НББОУС 12 Орлогын татвар стандартаар зохицуулдаг бөгөөд энэхүү стандарт нь дараах зүйлсийн хувьд орлогын албан татварыг бүртгэх нягтлан бодох бүртгэлийн горимыг тодорхойлох зорилготой:

- Аж ахуйн нэгжийн санхүүгийн байдлын тайланд хүлээн зөвшөөрөгдсөн хөрөнгө (өр төлбөрийн)-ийн дансны үнийг ирээдүйд нөхөх(барагдуулах)-тэй холбогдон үүсэх өнөөгийн болон ирээдүйн татварын нөлөөллийг бүртгэлд тусгах;
- Аж ахуйн нэгжийн санхүүгийн тайланд хүлээн зөвшөөрөгдсөн тайлант үеийн ажил гүйлгээ болон бусад үйл явдалтай холбогдон үүсэх өнөөгийн болон ирээдүйн татварын нөлөөллийг бүртгэлд тусгах;
- Орлогын татварын толилуулга, ашиглагдаагүй татварын алдагдал эсвэл ашиглагдаагүй татварын хөнгөлөлтөөс үүсэх хойшлогдсон

татварын хөрөнгийг хүлээн зөвшөөрөхөд болон орлогын татвартай холбогдсон мэдээллийн тодруулгыг тоймлон харуулах;

- Татварын түр зөрүүнээс үүсэх хойшлогдсон татварын өр (хөрөнгө)-ийг хүлээн зөвшөөрөх зэрэг болно.

Энэхүү стандартын гол агуулга нь энэ тайлант хугацааны эцэст балансад тайлагнасан хөрөнгө өр төлбөрийн улмаас ирээдүйд үүсэх орлого зардалтай холбоотой төлөх орлогын татварын өрийг тодорхойлохын тулд хойшлогдсон татварын тооцоог хийх нь зайлшгүй гэж үздэг. Ийм маягаар энэ тайлант үеийн санхүүгийн тайланг бэлтгэхдээ өнөөгийн тайлагнасан хөрөнгө, өр төлбөртэй холбоотой ирээдүйн татварын нөлөөллийг тооцож тайлагнах шаардлагатай. Зах зээлийн үеийн нягтлан бодох бүртгэлд шинээр орж ирсэн ойлголт болох **хойшлогдсон татвар** гэдэг нь тайлант үеийн орлогын албан татварын зардлаас балансад тусгагдаж байгаа хэсэг ирэх тайлангийн үеүдэд аж ахуйн нэгжийн төлөхөөр (эсвэл буцаан авахаар) хүлээгдэж байгаа татварын дүн юм.

Жишээ 2. Үндсэн хөрөнгө 3 тэрбум төгрөгийн үнэтэй ба нягтлан бодох бүртгэлийн зорилгоор ашиглалтын хугацааг 5 жилээр тогтоож үндсэн хөрөнгийн элэгдлийн зардлыг тооцож байгаа, харин татварын хуулинд 3 жилээр элэгдүүлж татвар ногдох орлогоос хасахаар заасан. Ашиглалтын хоёр дах жилийн эцэст энэхүү хөрөнгийн дансны үнэ (үлдэгдэл өртөг) балансад 1,8 тэрбум төгрөг байна. Харин татварын суурь (tax base) нь 1 тэрбум төгрөг байна.

Хүснэгт 4
Хөрөнгийн дансны үнэ ба татварын суурийн тооцоолол

Үзүүлэлтүүд	1 жил	2 жил	3 жил	4 жил	5 жил
<i>Нягтлан бодох бүртгэлээр</i>					
Үндсэн хөрөнгийн анхны өртөг	3000	3000	3000	3000	3000
Жил бүрийн элэгдлийн зардал	600	600	600	600	600
Хуримтлагдсан элэгдэл	600	1200	1800	2400	3000
Дансны үнэ	2400	1800	1200	600	0
<i>Татварын бүртгэлээр</i>					
Үндсэн хөрөнгийн анхны өртөг	3000	3000	3000	3000	3000
Жил бүр татвар ногдох орлогоос хасагдах элэгдлийн зардал	1000	1000	1000		
Хуримтлагдсан элэгдэл	1000	2000	3000		
Татварын суурь	2000	1000	0	0	0

Хөрөнгийн **дансны үнэ нь** тайлант үеийн эцэст балансад тусгагдсан тухайн хөрөнгийн өртгийг харуулж байна. Харин хөрөнгийн **татварын суурь нь** ирээдүйн тайлант хугацаанд орлогын татварын зорилгоор ашиглах хөрөнгийн өртөг юм. Өөрөөр хэлбэл татварын суурь нь хөрөнгийн ашиглалтаас бий болсон татвар ногдуулах орлогоос татварын зорилгоос хасагдах дүн юм. Үндсэн хөрөнгийг анх худалдан авах үед түүний татварын суурь дансны үнэтэйгээ тэнцүү байх боловч ашиглалтын эхний жилийн эцэст дансны үнэ 2400, татварын суурь 2000 болсон байгаа. Энэхүү хоёр үзүүлэлтийн ялгаатай тооцогдож байгаа шалтгаан нь элэгдэл тооцох ялгаатай арга хэрэглэснээс үүссэн. Харин гуравдах жилийн эцэст хөрөнгийн дансны үнэ 1200, харин татварын суурь 0 болно. Өөрөөр хэлбэл хөрөнгийн анхны өртгийг татварын зорилгоор элэгдүүлж дууссан гэсэн үг юм.

Хойшлогдсон татварыг дараах хоёр аргаар тооцож болно.

Компанийн бүртгэлийн ашиг ба татварын ашгийн хооронд элэгдлийн тооцоотой холбоотой зөвхөн ганцхан зөрүү байсан гэж үзье.

Хойшлогдсон татварыг 1-р аргаар тооцохдоо бүртгэлийн ашиг ба татварын ашгийн зөрүүг татварын хувиар үржүүлж хойшлогдсон татварын дүнг гаргана.

Хүснэгт 5

Хойшлогдсон татварын тооцоо 1-р аргаар

Үзүүлэлтүүд	1 жил	2 жил	3 жил	4 жил	5 жил
<i>Орлогын тайлангийн үзүүлэлтүүд</i>					
Элэгдэл тооцохын өмнөх ашиг	1500	1500	1500	1500	1500
Элэгдэлийн зардал	600	600	600	600	600
Элэгдлийн зардлыг хассаны дараах ашиг	900	900	900	900	900
Орлогын татварын зардал	315= 900 x 35%	315= 900 x 35%	315= 900 x 35%	315= 900 x 35%	315= 900 x 35%
<i>Татварын тайлангийн үзүүлэлтүүд</i>					
Элэгдэл тооцохын өмнөх ашиг	1500	1500	1500	1500	1500
Элэгдэлийн зардал	1000	1000	1000	0	0
Элэгдлийн зардлыг хассаны дараах ашиг	500	500	500	1500	1500

ЭЛИЙН ЗАСАГ:

Орлогын татварын өглөг	175= 500 x 35%	175= 500 x 35%	175= 500 x 35%	525= 1500 x 35%	525= 1500 x 35%
<i>Хойшлогдсон татварын тооцоо</i>					
Бүртгэлийн ба татварын ашгийн хоорондын зөрүү	400= 900-500	400= 900-500	400= 900-500	(600)= 900-1500	(600)= 900-1500
Хойшлогдсон татвар	140= 400 x 35%	140= 400 x 35%	140= 400 x 35%	(210)= (600) x 35%	(210)= (600) x 35%

Эхний гурван жилд бүртгэлийн ашиг татварын ашгаас илүү байсан тул элэгдлийн тооцооны зөрүүгээр түр зөрүү үүсч байна. Түр зөрүүний дүнг татварын хувиар үржүүлээд тайлант хугацааны эцэс дэх хойшлогдсон татварын дүнг тодорхойлно. Эхний гурван жилд нийт дүнгээрээ 420-ийн хойшлогдсон татварын өглөг хуримтлагдана.

Эхний гурван жилийн журналын бичилт нь:

Дт Орлогын татварын зардал	315
Кт Орлогын татварын өглөг	175
Хойшлогдсон татварын өглөг	140

Эхний 3 жилд хөрөнгийн өртгийг татварын зорилгоор элэгдүүлж дууссан байх тул дөрөв ба тавдах жилд татварын ашиг бүртгэлийн ашгаас илүү байх тул орлогын татварын өглөг нь орлогын татварын зардлаас илүү болно. Өөрөөр хэлбэл хойшлогдсон татварын өглөг “нөхөгдөнө”. Нөхөгдөх дүн нь бүртгэлийн ба татварын ашгийн хоорондох зөрүүг татварын хувиар үржүүлнэ.

Дөрөв ба тавдах жилийн журналын бичилт нь:

Дт Орлогын татварын зардал	315
Хойшлогдсон татварын өглөг	210
Кт Орлогын татварын өглөг	535

Хойшлогдсон татварыг 2-р аргаар тооцъё:

Энэ аргын үед тайлант хугацааны эцэс дэх балансын үзүүлэлтүүдийг ашиглан хойшлогдсон татварыг тооцдог. Энэ арга бол НББОУС 12 Орлогын татварт заасан “Дансны үлдэгдлийн” арга бөгөөд хойшлогдсон татварыг үнэн зөв тооцож байхын тулд аж ахуйн нэгжийг бүртгэлийн балансаас гадна татварын баланс бэлтгэхийг шаарддаг. Татварын балансын хөрөнгө өр төлбөрийн үлдэгдэл нь татварын зорилгоор

тооцсон үлдэгдэл байна. Дээрх жишээний өгөгдлийг ашиглан хойшлогдсон татварыг тооцохдоо нягтлан бодох бүртгэлийн баланс ба татварын балансын үзүүлэлтүүдээс зөвхөн хөрөнгийн үлдэх өртгийг ашиглана.

6-р хүснэгтэд харуулсан хойшлогдсон татварын дансны тайлант хугацааны эцсийн үлдэгдэл нь бүртгэлийн балансд тусгагдсан байх ба мэдээж дараагийн тайлант үеийн энэхүү дансны эхний үлдэгдэл болно. Тайлант үеийн шинээр бий болсон ба нөхөгдсөн хойшлогдсон татварын хэмжээ нь хойшлогдсон татварын дансны эхний ба эцсийн үлдэгдлийн зөрүүгээр тодорхойлогдоно.

Хүснэгт 6
“Дансны үлдэгдлийн арга”-аар хойшлогдсон татварыг тооцсон нь

Үзүүлэлтүүд	1 жил	2 жил	3 жил	4 жил	5 жил
<i>Нягтлан бодох бүртгэлийн балансын үзүүлэлт</i>					
Хөрөнгийн дансны үнэ	2400	1800	1200	600	0
<i>Татварын балансын үзүүлэлт</i>					
Хөрөнгийн татварын суурь	2000	1000	0	0	0
<i>Хойшлогдсон татварын тооцоо</i>					
Дансны үнэ ба татварын суурийн хоорондын зөрүү	400	800	1200	600	0
Хойшлогдсон татварын дансны эцсийн үлдэгдэл	400 x 35%= 140	800 x 35%= 280	1200 x 35%= 420	600 x 35%= 210	0 x 35%= 0
Хойшлогдсон татварын дансны эхний үлдэгдэл	0	140	280	210	210
Эхний ба эцсийн үлдэгдлийн зөрүү	140-0=140	280-140= 140	420-280= 140	210-420= (210)	0-210= (210)

Тайлант үед шинээр бий болсон болон нөхөгдсөн дүн нь орлогын тайлангийн орлогын татварын зардлын хэсэгт тусгагдана.

Хүснэгт 7
Орлогын татварын зардлын тооцоо

Үзүүлэлтүүд	1 жил	2 жил	3 жил	4 жил	5 жил
Элэгдэл тооцохын өмнөх ашиг	1500	1500	1500	1500	1500
Элэгдлийн зардал	600	600	600	600	600

Элэгдлийг хассаны дараах ашиг	900	900	900	900	900
Орлогын татварын зардал	315	315	315	315	315
Хойшлогдсон татвар (Хүснэгт 6-г үзнэ үү)	140	140	140	(210)	(210)
Орлогын татварын өглөг	175	175	175	525	525

Хэдийгээр дээрх хоёр аргын үед орлогын татварын зардал, хойшлогдсон татвар ба орлогын татварын өглөгийн дүн ижил тооцогдож байгаа боловч тооцооллын арга зүй, эх сурвалж өөр байна.

Хойшлогдсон татвар нь зөвхөн түр зөрүүний улмаас үүсдэгийг дээр тайлбарласан билээ. Түр зөрүүг **татвар ногдох түр зөрүү** ба **хасагдах түр зөрүү** гэж хоёр ангилдаг. Дансны үлдэгдлийн аргын үед эхлээд бүртгэлийн ба татварын балансаас хөрөнгө ба өр төлбөрийн дансны үнэ ба татварын суурийн хоорондын зөрүүг тодорхойлно. Ингэхдээ татвар ноогдох түр зөрүү ба хасагдах зөрүүний нийлбэрийн дүнг тус тусад нь тодорхойлно. Дараа нь энэхүү зөрүүг татварын хувь хэмжээгээр үржүүлж хойшлогдсон татварын дансны эцсийн тайлант хугацааны үлдэгдлийг тодорхойлно. Хойшлогдсон татварын дансны эхний ба эцсийн үлдэгдлийг харьцуулснаар тайлант хугацаанд шинээр бий болсон болон нөхөгдсөн хойшлогдсон татварын хэмжээг тодорхойлно. Энэ дүнгээр дансны харилцаа хийх ба орлогын тайланд орлогын татварын зардлын хэсэгт тайлагнана.

Ном зүй :

1. Санхүүгийн тайлагналын олон улсын стандарт - 2010 он
2. Чипуренко.Е.В, к.э.н. Налоговый учет,
3. Санхүүгийн болон орлогын албан татварын тайлангийн үзүүлэлт хоорондын зөрүүг зохицуулах журам. Сангийн сайдын 2010 оны 5 сарын 25-ны өдрийн 121 тоот тушаалын хавсралт.
4. Төрийн өмчийн “Х” компанийн санхүүгийн тайлан.