

Вывод: Развитие рыночных отношений в стране непосредственно коснулось и развития бухгалтерского учета прежде всего смещением внимания в сторону управленческого учета. Формирование системы управленческого учета в организации, в отличие от системы финансового учета является прерогативой самой организации и, более того, «ноу-хау» данной организации. Несомненно важную роль при этом играет обобщение зарубежного и отечественного опыта. Для построения учета затрат в системе управленческого учета необходимо распределить и закрепить все затраты организации за конкретными центрами ответственности, т. е. вначале необходимо сформировать финансовую структуру организации. Наиболее успешное решение этой задачи, как показывают проведенные исследования может быть получено при комбинировании различных критериев выделения центров финансовой ответственности.

Список цитированных источников

1. Войко, Д.В. Центры финансовой ответственности предприятия в системе бюджетирования / Д.В. Войко // Финансовый директор. – 2007. – № 1. – с. 60–71.
2. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учёт / В.Б. Ивашкевич. – Москва: Экономистъ, 2006.
3. Каверина, О. Д. Управленческий учет : системы, методы и процедуры / О.Д. Каверина. – Москва: Финансы и статистика, 2003.
4. Кулакова, М.Ю. Методические аспекты формирования финансовой структуры организации / М.Ю. Кулакова: материалы докладов Международной научно-практ. конференции «Социально-экономическое развитие предприятий и регионов Беларуси: инновации, соц. ориентиры, глобализация»: в 2ч. – Витебск: УО «ВГТУ», 2009. – Ч. 1.
5. Мишин, Ю.А. Управленческий учет: управление затратами и результатами производственной деятельности / Ю. А. Мишин. – Москва: Дело и сервис, 2002.

УДК 658.14/.155(063)

Сикирина Е.И.

Научный руководитель: доцент Слапик Ю.Н.

УО «Брестский государственный технический университет», г. Брест, РБ

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КАК ИНСТРУМЕНТ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Актуальность темы. В условиях конкурентной экономики изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в организациях. Сущность новых подходов к постановке учета заключается в том, что на основе установленных государством общих правил организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач. Рационально построенная учетная политика организации в области налогообложения выступает инструментом оптимизации налоговых платежей. Из-за различной трактовки учета элементов прибыли в налоговом и бухгалтерском законодательстве возникают временные разницы. Понятие «временные разницы» в законодательстве РБ нигде не обозначено, и методика их учета не определена. Поэтому возникают определенные трудности, если бухгалтер сталкивается с необходимостью их отражения на счетах. Вместе с тем, в МСФО для решения таких вопросов используется стандарт IAS 12 «Налоги на прибыль». С понятием временных разниц связано понятие отложенных налоговых активов и обязательств. Задачей этой категории является уменьшение размера налога, который необходимо уплатить в бюджет в отчетный период. По нашему мнению, возникает необходимость в пересмотре налоговой политики и внесении изменений в действующие методики оценки и учета налоговых активов.

Целью исследования является освещение вопросов, связанных с формированием учетной политики предприятия в части налогообложения прибыли и выявление направлений ее совершенствования в Республике Беларусь.

Материалы и методы исследования.

В бухгалтерском учете часто возникают парадоксы. По мнению Соколова Я. В., чтобы вести правильно бухгалтерский учет и отчетность, необходимо четко понимать внутреннюю противоречивость (парадоксальность) заложенных в них моментов. Только в этом случае, зная ограниченность процедуры, бухгалтер может сделать сознательный выбор. Этот выбор получил название учетной политики, цель которой сводится к разрешению парадоксов в интересах тех или иных лиц, занятых в хозяйственных процессах. Учетная информация обманчива, и выбор того или иного решения кардинально меняет основные финансовые характеристики хозяйственной деятельности предприятия и его финансовые результаты [1]. К сожалению, в бухгалтерском учете Республики Беларусь этому локальному нормативному акту не уделяется должного внимания, и подходы к его разработке часто являются формальными. Вместе с тем, эффективно сформированная учетная политика дает предприятию возможности предприятию формировать показатели своей деятельности так, как это необходимо собственнику.

Учетная политика представляет собой определенные принципы, основы, обычаи, правила и практические приемы, принятые организацией для формирования бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Правильно используя предлагаемые законодательством варианты ведения учета отдельных активов и обязательств, можно обеспечить достижение стратегических задач предприятия на каждой стадии его жизненного цикла.

В Республике Беларусь в 2010 г. принято формировать учетную политику в двух аспектах: бухгалтерском и налоговом.

Так как предприятия обязаны уплачивать в бюджет налоги, то вполне понятным представляется стремление руководства оптимизировать их величину. В первую очередь это относится к таким налогам, как НДС и налог на прибыль. Правильно сформированная учетная политика в части этих налогов выступает элементом налогового планирования на предприятии. Следует подробнее остановиться на рассмотрении формирования учетной политики в части налога на прибыль.

Поступления от налога на прибыль занимают одно из ведущих позиций в доходах республиканского бюджета и его регулирование имеет общенациональное значение, как для государства, так и для налогоплательщиков.

Это прямой налог, и его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата деятельности предприятия.

Плательщики налога на прибыль, согласно Налоговому кодексу, являются белорусские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Республике Беларусь через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Беларуси. Объектом обложения налогом на прибыль, является валовая прибыль, включающая в себя полученный доход за вычетом сумм произведенных расходов.

Прибыль, отраженная компанией в отчете о прибылях и убытках (общая прибыль, бухгалтерская), как правило, отличается от налогооблагаемой (валовой). Причина различий в том, что в налоговом и бухгалтерском учете действуют разные правила признания одних и тех же хозяйственных операций.

Из-за различной трактовки учета элементов прибыли в налоговом и бухгалтерском законодательстве возникают временные различия.

Под временными различиями понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах.

Временные различия возникают только в том случае, если в налоговом учете расходы (доходы) списываются (начисляются) медленнее или быстрее, чем в бухгалтерском учете. Здесь речь идет об одних и тех же суммах доходов и расходов, которые учитываются при формировании прибыли и в бухгалтерском, и в налоговом учете, но происходит это в разных отчетных периодах.

Следует отметить, что понятие «временные различия» в законодательстве РБ нигде не обозначено, и методика их учета не определена. Поэтому возникают определенные трудности, если бухгалтер сталкивается с необходимостью их отражения на счетах.

Вместе с тем, в МСФО для решения таких вопросов используется стандарт IAS 12 «Налоги на прибыль», а в России – Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02).

Временные различия в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) делятся на:

Ø вычитаемые временные различия - возникают в случае, если налогооблагаемая прибыль оказалась временно больше, чем бухгалтерская. Это временные различия, которые в отчетном периоде приводят к увеличению налога на прибыль, рассчитанного исходя из бухгалтерской прибыли, а в следующих отчетных периодах — к его уменьшению;

Ø налогооблагаемые временные различия - возникают в случае, если налогооблагаемая прибыль оказалась временно меньше, чем бухгалтерская, т. е. они приводят к уменьшению налога на прибыль в отчетном периоде по отношению к сумме, рассчитанной по бухгалтерской прибыли, а в следующих отчетных периодах — к его увеличению.

В соответствии с параграфом 5 МСФО 12 временные различия образуются в том случае, когда балансовая стоимость актива или обязательства отличается от их налоговой базы.

Вычитаемые временные различия и налогооблагаемые временные различия отчетного периода, согласно п. 13 ПБУ 18/02, отражаются в бухгалтерском учете обособленно — в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница или налогооблагаемая временная разница.

С понятием временных различий связано понятие отложенных налоговых активов и обязательств.

Вычитаемая временная разница приводит к образованию отложенного налогового актива (ОНА), а налогооблагаемая временная разница впоследствии образует отложенное налоговое обязательство (ОНО).

Отложенное налоговое обязательство (ОНО) — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде (в последующих отчетных).

Отложенные налоговые активы представляют собой часть отложенного налога на прибыль, задача которой привести к уменьшению размера налога, который необходимо уплатить в бюджет в отчетный период.

Можно выделить два стандарта учета ОНО и ОНА: при помощи способа, который предлагает МСФО 12 или выбрав российскую версию ПБУ 18/02. Считается, что стандарт ПБУ 18/02 разработан на основе МСФО 12.

Оба стандарта различают понятия бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Бухгалтерская прибыль - прибыль, признанная в отчете о прибылях и убытках до вычета расхода по налогу на прибыль. Налогооблагаемая прибыль – это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами налогового законодательства для целей расчета налога на прибыль к уплате в бюджет. Величина прибыли за период и в бухгалтерском, и в налоговом учете определяется по одной и той же формуле: Прибыль (убыток) = Доходы - Расходы.

Отложенные налоговые активы и обязательства по общему правилу должны отражаться в бухгалтерском балансе соответственно в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств (п. 23 ПБУ 18/02).

Разрешается отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенных активов и обязательств (п. 19 ПБУ 18/02). Это возможно при одновременном наличии в организации отложенных активов и обязательств, а также учете их при расчете налога на прибыль.

Российский учет предлагает для обобщения информации о наличии и движении отложенных налоговых активов предназначен вновь введенный счет 09 «Отложенные налоговые активы».

Отложенный налоговый актив увеличивает величину условного расхода (или дохода) отчетного периода. Данный счет используется, чтобы собирать воедино информацию о наличии и переходе отложенных налоговых активов. В бухгалтерском учете рассматриваемые активы принимаются в размере величины, которая находится произведением вычитаемых разниц на ставку налога на прибыли, влияющей на отчетную дату.

Учет отложенных налоговых обязательств ведется на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Изучив практику использования отложенных налогов и налоговых обязательств в зарубежном учете, с помощью примера можно проиллюстрировать, как она может быть применена в Республике Беларусь.

Организация в целях ведения бухгалтерского учета признает доходы по моменту их начисления, а в целях налогового учета – по моменту получения (кассовый метод). Закрытие счета 99 «Прибыли и убытки» производится организацией производится ежегодно.

В январе 2010 г. организацией приняты на учет штрафные санкции от покупателя за нарушение условий договора по товарам, реализованным ему и освобожденным от обложения НДС, в сумме 890 000 руб. Штрафы получены (зачислены на расчетный счет) в апреле 2010 г.

К счету 99 открываются субсчета:

99/1 – налоги из прибыли;

99/2 – прибыли (убытки), участвующие в налогообложении прибыли;

99/3 – прибыли (убытки), не участвующие в налогообложении прибыли.

Таблица – Сравнение отражения отложенных налоговых активов и обязательств в Республике Беларусь и Российской Федерации

Содержание операции	По плану счетов РФ		По плану счетов РБ	
Операции в январе 2010 г.				
1. Начислены (признаны) штрафные санкции	76	91	76	91
2. Отражена сумма прибыли от операционной деятельности за январь	91/9	99	91/9	99/3
3. Начислен налог на прибыль за январь	99	68	-	-
4. Отражена сумма отложенного налогового обязательства (890000*0,24% = 231600 руб.)	69	77	-	-
Операции в апреле 2010 г.				
5. Поступила на расчетный счет сумма штрафов	51	76	51	76
6 Отражена сумма прибыли для налогообложения	-	-	99/3	99/2
8. Начислен налог на прибыль	77	68	99/1	68

В случае, когда отложенные активы и обязательства учитываются на обособленных счетах, в аналитическом учете четко видна их сумма и срок начисления. Кроме того, они не искажают величину прибыли в бухгалтерском учете. В случае, когда таких счетов нет, бухгалтеру необходимо отдельно отслеживать прибыль, временно не облагаемую налогом на прибыль, и проводить корректировки за рамками счетов бухгалтерского учета.

Заключение. В целях совершенствования налоговой учетной политики нами предлагается:

1. Внесение изменений в законодательную базу в отношении состава отложенных налоговых активов. Для этого необходимо, прежде всего, включить в состав налоговых активов те статьи, которые уже отражаются в Международных стандартах финансовой отчетности (IAS 12 «Учет налогов на прибыль») и не признаются в учете Республики Беларусь.

2. Проведение адаптации существующих в международной практике методов расчета суммы отложенных налогов к условиям национального бухгалтерского учета и их законодательное закрепление.

3. Для учета временных разниц по аналогии с Россией ввести специальные счета (например, 09 и 72), что позволит проводить расчетные корректировки в системе счетов бухгалтерского учета.

Список цитированных источников

1. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – Москва: Феникс, 2010. – С. 146.
2. Научная электронная библиотека, 2003-2009.info@lib.ua-ru.net
3. Ковалев, А. И Анализ финансового состояния предприятия / А.И. Ковалев, В. П. Привалов – изд-е 5-е перераб. и доп. – М.: Центр экономики и маркетинга, 2001. – С. 256.
4. Левкович, О.А. Бухгалтерский учет / О.А. Левкович, И.Н Бурцева. – Минск: Алмафея, 2006. – 433.
5. Евстигнеев, Е. Н. Основы налогового планирования. – СПб.: Питер, 2004.
6. Вылкова, Е.С. Налоговое планирование / Е.С. Вылкова, М.В. Романовский. – СПб.: Питер, 2007.
7. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение / В.Г. Пансков, В.Г. Князев. – Москва, 2005
8. Гончаренко, Л.И. Налогообложение организаций. – М.: Экономистъ, 2006.

УДК 658.14/.155(063)

Коденская А.А.**Научный руководитель: доцент Слапик Ю.Н.****УО «Брестский государственный технический университет», г. Брест, РБ****БЕГСТВО КАПИТАЛА: ФИНАНСОВО-УЧЕТНЫЕ АСПЕКТЫ И МЕТОДЫ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ**

Актуальность темы. Современная мировая экономика характеризуется все большим переплетением национальных экономик. *Интернационализация*, начавшаяся в конце XIX - нач. XX в., вступила в принципиально новую стадию - формирование единого глобального мирового хозяйства. Следствием интернационализации явилась глобализация мировой экономики. Это повлекло за собой формирование объединенных государств (Европейский Союз, таможенный союз Беларуси и России), дало дополнительный толчок к дальнейшему развитию транснациональных корпораций. Значимость национальных границ в таких условиях стала резко снижаться. Как следствие, капитал приобретает возможность перемещаться свободно, преодолевая внешние границы. При относительной свободе движения возникает проблема утечки капитала в более развитые страны с относительно стабильной экономикой. Республика Беларусь также испытывает негативное влияние утечки капитала. Поэтому возникает необходимость проследить тенденциями оттока капитала из нее, выяснить основные причины возникновения, его основные формы и перспективные возможности защиты национальной экономики от данного процесса.

Указанная проблема не теряет своей актуальности для нашей страны из-за того, что инвестиционный процесс как составляющая процесса бегства капитала в нашей экономике является одним из важных объектов макроэкономического регулирования. Существующие проблемы имеют свое соответствующее отражение в бухгалтерском учете, существует система законодательства, регулирующая вопросы оттока капитала и противодействия ему.

Целью исследования является поиск наиболее эффективных способов контроля за проведением внешнеторговой деятельности конкретного предприятия и внесение предложений по совершенствованию аудиторского контроля по внешнеторговым операциям

Материалы и методы исследования.

Под **бегством капитала** понимается существенная утечка из страны капитала из-за недостаточно благоприятного инвестиционного климата, осуществляющаяся как по официальным каналам, так и незаконным путем. В литературе вместе с термином «бегство капитала» употребляется также термин «движение горячих денег» [1].

О масштабе данной проблемы можно судить исходя из статистических данных, относительно внешнеторгового баланса страны и вновь появившихся схемах вывода капитала из страны. За январь-сентябрь 2010 г. сальдо внешней торговли Республики Беларусь товарами и услугами было отрицательным и составляло 4 365, 2 млн. долл. США., что на 17 % выше показателя за 2009 г. [2].

Рассмотрим схемы бегства капитала, наиболее распространенные на постсоветском пространстве.

1. «*Белорусский синдром*» в схемах вывода средств из Российской Федерации. Данный способ вывода средств заключается в следующем: в российский банк обращается компания-резидент для проведения платежа нерезиденту (чаще всего зарегистрирован в оффшоре) в оплату по фиктивному договору поставки товаров из Республики Беларусь. Сделка по экспорту товаров в Россию оформляется не грузовой таможенной декларацией (ГТД), предполагающей контроль со стороны таможенных органов, а товарно-транспортной накладной (ТТН), регламентирующей лишь товарооборот между поставщиком и покупателем. Этот документ компания-отправитель средств и предоставляет в российский банк для подтверждения назначения платежа. Однако проверить подлинность этой документации, а также факт реального ввоза-вывоза товара не всегда представляется возможным. В результате российский банк переводит в оффшор средства, хотя в действительности никаких поставок товаров не происходило [3].

2. *Вывод средств по фиктивным внешнеторговым контрактам* с фирмой, работающей за рубежом, на поставку товаров на условиях 100% предоплаты, В уполномоченный банк представляется для подтверждения поддельная грузовая декларация. Фактически же товары в страну не приходят. Обычно под конкретную схему создается компания-однодневка, задача которой – один раз предоставить поддельную декларацию о получении импортной поставки, перевести деньги на нужный счёт и ликвидироваться. В Республике Беларусь импорт на условиях предоплаты запрещен с 2009 г.[3].