

Главное преимущество российских систем бюджетирования по сравнению с их зарубежными аналогами состоит в том, что они отличаются доступной ценой, простотой внедрения и лучшей интегрированностью с российскими бухгалтерскими системами. А их недостатком является то, что зарубежные АСБ позволяют автоматизировать бюджетный процесс предприятий с разветвленной территориальной структурой.

АСБ требует скрупулёзного расчета всех затрат, связанных с внедрением и эксплуатацией системы, оценки выгод от проекта, определения его рентабельности, прогнозирования всех финансовых и денежных потоков и сравнения полученного результата с вариантами внедрения другой системы или же вообще отказа от автоматизации.

Важно то, что ее установке предшествует достаточно громоздкая «бумажная» работа. Однако проведение такой работы позволяет смоделировать различные особенности бюджетной документации предприятия и тем самым ускорить процесс внедрения АСБ и избежать многих дорогостоящих ошибок. (7, с.4)

Всё вышеперечисленное показывает, что введение бюджетирования на предприятиях АПК РБ может способствовать улучшению ситуации в агропромышленном производстве, поэтому авторы предлагают введение этой системы на всех предприятиях сектора АПК. Что касается вопросов об автоматизации данного процесса из трех перечисленных вариантов (Microsoft Excel, зарубежные профессиональные программы, программы российского производства) мы предлагаем использовать последний. Причиной этого является его более низкая цена по сравнению с зарубежными программами и проблемность обработки большого объема информации в табличном процессоре Microsoft Excel на маломощных компьютерах.

Таким образом, в ходе исследования мы рассмотрели понятия бюджетирования предприятий, рассмотрели причины необходимости введения этой системы на предприятиях АПК РБ, а также уделили некоторую долю внимания вопросу автоматизации процесса бюджетирования. В результате установили, что введение системы бюджетирования является одним из возможных способов улучшения ситуации в АПК РБ. Но при этом надо учитывать, что данный процесс должен быть взвешенным и обоснованным – все планы должны отражать реальное состояние дел и преследовать определенные цели, их составление должно быть грамотным.

#### СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гордеев К.В. Совершенствования управления предприятиями АПК на основе бюджетирования. – Барнаул, 2006.
2. «АПК: проблемы и перспективы реформирования» / «Агробизнес», № 10, 2002г., ст.2-3.
3. Гусаков В.Г. и др. Научные принципы регулирования развития АПК: предложения и механизмы реализации. – Мн., Ин-т аграрной экономики, 2004.
4. Крупич А.И., Бычков Н.А., Сайганов А.С. и др. Концепция создания холдинга по машиностроению, техническому обслуживанию и обеспечению предприятий АПК «Белагромаштехсервис» . – Мн.: БелНИИАЭ, 2000.
5. Академия аграр.наук РБ. Методические рекомендации по совершенствованию реформирования предприятий плодовоовощеконсервной промышленности. – Мн.: БелНИИЭИ, 1998.
6. Кочнев А. Что такое бюджетное управление?
7. Ружанская Н.В. Организация системы бюджетирования на предприятии потребительской кооперации.
8. Республиканская программа повышения эффективности АПК на 2000-2005 г. – Мн.: М-во с-х и продовольствия РБ, 2000.

УДК 657

### УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ: ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

*Куприк О.В.*

*Научный руководитель: преп. каф. БУАиА Польшко И.В.  
УО «Барановичский государственный университет»*

Рассматриваются недостатки методологии налогового учета доходов и расходов, используемой в организациях Республики Беларусь, внесены предложения по их устранению, основанные на использовании метода учета по отклонениям.

This article opens a subject about weaknesses of tax calculation methodology of expenses and revenues in the Republic of Belarus; also it suggests solutions to these problems, based on management method by difference.

Характерной чертой современного этапа развития экономики являются кардинальные изменения в сфере бухгалтерского учета и налогообложения, которые оказывают решающее воздействие на систему управления организацией. Любая система управления немыслима без адекватной информации. В организациях основу информационной системы управления составляет бухгалтерский и налоговый учет. Толчком к изменениям послужила государственная программа перехода на международные стандарты финансовой отчетности, которая была принята постановлением Совета Министров в 1998 году. Цель программы состоит в реформировании национальной системы бухгалтерского учета, введение ее в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики.

Задачами государственной программы перехода на международные стандарты финансовой отчетности в Республике Беларусь являются:

- формирование системы стандартов учета и отчетности, необходимых для внешних пользователей;

- обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в Республике Беларусь с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- оказание методической помощи предприятиям в понимании и во внедрении системы управленческого учета [5].

В МСФО большое внимание уделено принципам и основам учета налога на прибыль, что связано с главенствующей ролью налога на прибыль в системах налогообложения большинства развитых стран.

Цель работы состоит в исследовании вопросов, возникших с введением налогового учета, и нахождении оптимальной методологии исчисления налога на прибыль в Республике Беларусь.

В процессе исследования применялись такие общенаучные методы исследования, как анализ, сравнение, обобщение теоретического и практического материала.

В МСФО 12 «Налоги на прибыль» определена методика учета на прибыль – метод учета по отклонениям (метод отклонений) или «метод управления по отклонениям». Сущность данного метода заключается в определении и отражении в отчетности сумм налога на прибыль, которые рассчитываются в отношении разниц, возникающих в результате различных правил признания доходов и расходов (активов и обязательств) в бухгалтерском и налоговом учете, с отражением их величин в бухгалтерском балансе.

В странах, которые ведут бухгалтерский учет на основе международных стандартов финансовой отчетности, налоги делятся на текущие – сумма налогов к уплате и отложенные – сумма налогов к уплате или возмещению в будущие периоды. В связи с различиями в налоговом и финансовом учете возникают отложенные налоги, которые порождают постоянные и временные разницы.

Одной из причин возникновения разницы между налогооблагаемой и учетной прибылью является то, что определенные статьи включаются в одни расчеты и исключаются из других. Такие разницы называются постоянными разницами.

Постоянные разницы – разницы между налогооблагаемой прибылью и учетной прибылью за отчетный период, они возникают в текущем отчетном периоде и не погашаются в последующие периоды.

Постоянные разницы, предусмотренные законными допущениями или ограничениями, обусловлены экономическими, политическими или административными факторами, связанными с расчетом бухгалтерской чистой прибыли. Они 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.

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, но общая сумма будет одной и той же. 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. Такие разницы называются временными разницами.

Возникновение или аннулирование временной разницы может происходить в течение нескольких отчетных периодов. Информация о виде и сумме этих временных разниц очень часто бывает полезна пользователям финансовой отчетности. 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.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы.

При формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль. Он должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль. Он увеличивает сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периодом или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы возникают в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;
- признания доходов и расходов (в бухгалтерском учете – метод начисления, а в налоговом - кассовый метод);
- применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;
- применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг;
- излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Субъекты хозяйствования Республики Беларусь отражают в бухгалтерском учете и отчетности сумму налога, которая подлежит уплате в бюджет за отчетный период, или сумму излишне уплаченного и взысканного налога на прибыль. В бухгалтерских и налоговых регистрах происходит группировка необходимой информации, а налоговая декларация служит для обобщения данных. Используемый вариант имеет недостатки:

- невозможность отражения информации о суммах доходов и расходов, учитываемых при определении

лении налога на прибыль, на счетах 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы» без ущерба аналитическому учету в отношении других налогов и сборов (НДС, целевые сборы и пр.);

- неспособность показателей бухгалтерской отчетности, характеризующих суммы прибыли отчетного года и размер обязательств по уплате налога на прибыль;
- отсутствие информации о влиянии отклонений во времени признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете на формирование финансовых результатов и финансовое положение организации в будущем [1, с.35].

Нарушается принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности: важен не момент возникновения обязанности по уплате налога, а сам факт его возникновения. Тем самым не соблюдается сопоставимость отдельных элементов отчетности, что может негативно сказаться на правильности интерпретации информации, ее ясности и наглядности, что способствует усложнению ведения налогового учета. Недостатки говорят о необходимости совершенствования методики и организации учета налога на прибыль.

В Российской Федерации институт отложенных налогов используется в связи с принятием Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Применение Положения позволило «отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль» [4].

Наглядность, гибкость и официальное одобрение в России института отложенных налогов, позволит внедрить его в Республике Беларусь с наименьшими материальными и трудовыми затратами, а анализ опыта Российской Федерации – своевременно вносить корректировки.

Целью введения института отложенных налогов должно быть установление правил, которые позволили бы организациям составлять наиболее прозрачную отчетность. А информация об отложенных налоговых активах и обязательствах должна быть полезна пользователям отчетности при оценке финансового состояния организации.

Внедрение в Республике Беларусь института отложенных налогов, основанного на использовании метода отклонений, должен предполагать формирование суммы налога на прибыль к уплате непосредственно на бухгалтерских счетах и быть построенным на принципе единой системы бухгалтерского учета. Он должен включать в себя совокупность учетных процедур и расчетных операций для целей налогообложения как одного из элементов этой системы.

Применение метода целесообразно осуществлять с начала отчетного (налогового) периода. Оно может осуществляться выборочно: в каждой отрасли народного хозяйства следует выбрать несколько хозяйствующих субъектов и на их базе внедрить метод отклонений. Претерпевает изменения учетная политика хозяйствующих субъектов и будет дополнен рабочий план счетов бухгалтерского учета новыми позициями. Следует выделить на начало отчетного периода сальдо по счетам учета отложенных налоговых активов и обязательств - постоянные налоговые обязательства на будущие налоговые периоды не переносятся, поэтому их суммы на начало года не выделяются. Это позволит соблюсти принцип преемственности показателей отчетности. Проведя анализ операций, имевших место в прошлом периоде и ведущих к образованию налоговых активов и обязательств на отчетную дату, происходит определение сумм отложенных налоговых активов и обязательств.

Можно использовать свободные позиции Типового плана счетов и ввести новый счет для учета отложенных налогов: счет 77 «Расчеты по отложенным налогам» - активно-пассивный счет для учета дебиторской и кредиторской задолженности на субсчете 1 «Отложенные налоговые активы» и субсчете 2 «Отложенные налоговые обязательства» [2, с.32]. По Дебету 77/1 будет отражаться начисление отложенного налогового актива, по Кредиту 77/1 - списание отложенного налогового актива, а при отражении отложенных налоговых обязательств: по Дебету 77/2 – уменьшение или погашение, по Кредиту 77/2 - начисление отложенного налогового обязательства.

Необходимо открыть субсчета к счетам, на которых учитывается налог на прибыль: к счету 68 «Расчеты по налогам, сборам (пошлинам)» и 99 «Прибыли и убытки».

Налоги, уплачиваемые из прибыли, отражаются на субсчете 68/3. Значит, аналитический счет по учету налога на прибыль 68/3.2 должен подразделяться: 68/3.2.1 «Налог на прибыль отчетного периода»; 68/3.2.2 «Отложенные налоговые активы»; 68/3.2.3 «Отложенные налоговые обязательства». При выбытии объекта актива или обязательства, по которым были начислены отложенные налоги, должны списываться со счета 99 субсчета 3 «Расчеты по налогу на прибыль» и аналитические счета: 99/3.1 «Списание отложенного налогового актива» и 99/3.2 «Списание отложенного налогового обязательства» [2, с.32].

Временные разницы в течение определенного периода возникают и погашаются – в конце периода: общая сумма бухгалтерской прибыли становится равной налогооблагаемой. В соответствии с МСФО сумма налога на прибыль рассчитывается из налогооблагаемой прибыли, а не из бухгалтерской. МСФО 12 не предусматривает отражения в учете условного расхода по налогу на прибыль и постоянных налоговых обязательств. В стандарте текущий налог на прибыль и изменения отложенных налоговых активов и обязательств классифицируются как расход. Следовательно, они должны быть отражены по счету «Прибыли и убытки».

Отложенные налоговые активы и обязательства должны отражаться в бухгалтерской отчетности. Поскольку счет 77 «Расчеты по отложенным налогам» сальдо не имеет, то в бухгалтерском балансе отложенных налогов не будет. Отражение в отчете о прибылях и убытках текущего налога на прибыль и отложенных налогов возможно с использованием информации аналитического счета 68/3.

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 чего определяется сумма текущего налога на прибыль – реальная сумма налога на прибыль с учетом отложенных налогов [2, с.34].

Данная методика учета отложенных налогов в Республике Беларусь позволяет организовать учет отложенных налогов в случае изменения законодательства, регламентирующего ведение бухгалтерского и налогового учета, параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета, использование в бухгалтерском и налоговом учете различных методов начисления амортизации, признания выручки.

Применение института отложенных налогов даст возможность субъектам хозяйствования формировать достоверную и полезную информацию об их финансовом состоянии, результатах их деятельности и изменениях в их финансовом положении, обеспечит прозрачность и надежность бухгалтерской отчетности - важнейшего источника информации для принятия управленческих решений широким кругом заинтересованных пользователей.

#### СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Будникова, О.Н., ГГУ им. Ф. Скорины. Развитие методики налогового учета доходов и расходов на основе метода учета по отклонениям / О.Н. Будникова // Бухгалтерский учет и анализ. – 2006. – №10. – С. 35 - 39.

2. Винокурова, Т.П., БТЭУ. Возможность применения зарубежного опыта в учете налога на прибыль / Т.П. Винокурова // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. - № 10. – С. 28 - 34.

3. Грэй, С.Д., Нидлз, Б.Е. Финансовый учет: глобальный подход Учебно-методическое пособие. // Грэй С.Д., Нидлз Б.Е. – М: Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н.

5. О Государственной программе перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь: утв. постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 4 мая 1998 г. № 694: с изм. и доп.: текст по состоянию на 9 июля 2003 г. - Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003 г., № 79.

УДК 657

### МЕЖДУНАРОДНОЕ ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ И СОВРЕМЕННАЯ СИСТЕМА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

*Сас Е.В.*

*Научный руководитель: преподаватель Литвина Н.Е.  
УО «Барановичский государственный университет»*

Научная работа на тему «Международное правовое регулирование бухгалтерского учета: международный опыт и современная система Республики Беларусь» подчёркивает необходимость реформирования бухгалтерского учёта. В ней отражаются основные направления деятельности профессиональных бухгалтерских организаций, адаптация Республики Беларусь в области правового регулирования бухгалтерского учета и применения международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в национальной системе Республики Беларусь.

The scientific paper: "International legal regulation of book-keeping: international experience and a modern system of the Republic of Belarus" underlines a necessity of reforming of the book-keeping. It reflects the basic lines activities of professional accounting organizations, adaptation of the Republic of Belarus in the sphere of the legal regulation of the book-keeping and using of the international standards of the book-keeping and accounts in the national system of the Republic of Belarus.

За последнее десятилетие мир стал свидетелем огромного прогресса в экономическом развитии, вместе с тем улучшение происходит до такой степени неравномерно, что нищета и благосостояние отдельных государств обостряют проблемы в социальном развитии во всех регионах планеты.

Одним из основополагающих принципов Организации Объединенных Наций остается убежденность в том, что экономическое развитие для народов всего мира является самым верным способом в достижении политической, экономической и социальной безопасности. То, что более 60% населения мира, в основном в странах Азии, Африки, Латинской Америки и Карибского бассейна, существуют на 2 доллара (США) в день и даже меньше, вызывает самое сильное беспокойство ООН.

Примерно около 1,3 млрд. человек живут в условиях крайней нищеты, около 1 млрд. человек не грамотные, и более 1 млрд. не имеют доступа к чистой питьевой воде. Ежедневно до 840 млн. человек голодают или не имеют надежного источника питания.

Организация Объединенных Наций настаивает на проведении макроэкономической политики, направленной на ликвидацию диспропорций в развитии, насущных проблем наименее развитых стран и беспрецедентных запросов экономики стран, переходящих от планового развития к рынку.

Департамент по экономическим и социальным вопросам (ДЭСА) ООН собирает, анализирует экономическую и социальную информацию, осуществляет политический анализ и координацию, оказывает помощь в таких областях, как статистика, общественная экономика, государственное управление.

Поддержка Департамента по экономическим и социальным вопросам межправительственных действий в этих сферах облегчает государствам-членам ООН решение задач по определению норм и стандартов и выработке соглашений для действий в общем, направлении при преодолении непрерывно возникающих глобальных проблем.

Таким образом, ДЭСА выполняет важную роль связующего звена между глобальной политикой и