

УДК 336.221

Митрахович И.Г.

Научный руководитель: к.э.н. Панова Т.И.

Гомельский государственный университет им. Ф. Скорины, г. Гомель

ПРОБЛЕМЫ ВНЕДРЕНИЯ СИСТЕМЫ ОТЛОЖЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

Налог на прибыль является одним из основных налогов в любой стране. Ему присущи все функции налогов: фискальная, регулирующая, стимулирующая, распределительная и контрольная. Объектом обложения данным налогом является важнейшая экономическая категория – прибыль.

Различают понятия бухгалтерской прибыли и прибыли для налогообложения. Бухгалтерская прибыль определяется по данным бухгалтерского учета [1]. Прибыль для налогообложения исчисляется с целью расчета налога на прибыль. Налогооблагаемая прибыль, так же как бухгалтерская прибыль, является объектом законодательного регулирования, но правила ее формирования определяют не бухгалтерские стандарты, а налоговое законодательство [2].

В настоящее время по вопросу методики исчисления налога на прибыль сложилась сложная ситуация, вызванная тем, что с 2012 года вступило в действие постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 № 113, которым утверждена Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств (в дальнейшем Инструкция № 113) [3]. Дело в том, что вопросы формирования налоговой базы по налогу на прибыль по-прежнему являются прерогативой Налогового Кодекса, и при этом не учитываются особенности методики начисления налога на прибыль, изложенные в Инструкции № 113.

Согласно Налоговому Кодексу налог на прибыль определяется как база по налогу (прибыль для целей налогообложения, с учетом налоговых льгот), умноженная на ставку налога.

В инструкции №113 изложен другой алгоритм. Его можно представить в виде следующей формулы:

$$\text{НП} = \text{РНП} + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНА} - \text{ОНО} + \text{ОНА}' + \text{ОНО}', \quad (1)$$

где НП – сумма текущего налога на прибыль;

РНП – расход по налогу на прибыль (учетная прибыль, умноженная на ставку налога);

ПНО – постоянные налоговые обязательства;

ПНА – постоянные налоговые активы;

ОНА – отложенные налоговые активы, возникшие в текущем периоде;

ОНО – отложенные налоговые обязательства, возникшие в текущем периоде;

ОНА' – отложенные налоговые активы, погашенные в текущем периоде;

ОНО' – отложенные налоговые обязательства, погашенные в отчетном периоде.

Конечно, результат расчетов получается одинаковым, а вычисление постоянных и отложенных активов и обязательств бухгалтерам представляется очень сложным, а главное – ненужным делом. Гораздо привычнее и проще учесть все различия между учетной и налогооблагаемой прибылью при формировании налоговой базы, как это делалось давно.

Так с какой же целью внедрена в отечественную практику система отложенного налогообложения? Принципиальная задача, которую она решает, заключается в том, чтобы показать в отчетности не только текущие, но и будущие налоговые платежи, которые приведут к оттоку средств организации в следующем отчетном периоде. Поэтому на величину ожидаемого в будущем налога на прибыль организация должна сформировать обязательство, равное размеру ожидаемых платежей. Аналогично, уменьшение налога на прибыль в будущем — это актив организации, причем, долгосрочного характера, так как поступление от него экономических выгод ожидается в последующие годы.

Принцип отложенного налогообложения рекомендуется международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и используется во многих странах, в том числе в России, а теперь и у нас. При использовании данной методики возникают такие категории, как постоянные и отложенные налоговые обязательства, постоянные и отложенные налоговые активы.

Эти объекты учета возникают в результате определенных различий в оценке прибыли в бухгалтерском учете и для целей налогообложения. Разница между ними образуется за счет применения различных правил признания доходов и расходов, установленных национальными бухгалтерскими стандартами и налоговым законодательством. Различают постоянные и временные различия. К постоянным относят доходы и расходы, отражаемые в бухгалтерском учете (и формирующие бухгалтерскую прибыль), но не учитываемые при расчете налогооблагаемой прибыли. Временные различия формируют бухгалтерскую прибыль в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом. Именно они приводят к появлению отложенных налоговых активов и обязательств.

Примерами временных разниц, использующихся в Республике Беларусь, являются безвозмездно полученные активы, перенос убытков и амортизационные премии[2]. Для целей налогообложения стоимость безвозмездно полученных активов отражается в том налоговом периоде, в котором они фактически получены плательщиком, а в бухгалтерском учете включается в доходы отчетного периода по мере начисления амортизации основных средств, нематериальных активов или по мере использования запасов на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Организация вправе для целей налогообложения уменьшить налоговую базу на сумму убытка по итогам предыдущего года, а в бухгалтерском учете по окончании отчетного года сумма непокрытого убытка отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Для целей налогообложения организация имеет право на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве основных средств или нематериальных активов включить в состав затрат по производству и реализации товаров часть их первоначальной стоимости, сформированной в бухгалтерском учете на дату принятия к учету (амортизационная премия). В дальнейшем при расчете амортизационных отчислений в целях налогообложения принимается стоимость основных средств, уменьшенная на сумму амортизационной премии, а в бухгалтерском учете амортизация рассчитывается исходя из первоначальной стоимости основного средства.

Таким образом, в 2013 году при расчете прибыли для налогообложения в Беларуси введены два механизма, позволяющих уменьшить налогооблагаемую прибыль – амортизационная премия и перенос убытков. Это, несомненно, хорошо для всех организаций Республики Беларусь, поскольку они могут применить новые механизмы уменьшения прибыли для налогообложения. Но при этом Инструкция № 113 намного усложняет работу бухгалтера по вопросам определения суммы и периодов признания доходов или расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения.

В Республике Беларусь возможностей применения системы отложенного налогообложения насчитывается очень мало, а в зарубежных странах, где данный принцип установлен и действует уже очень давно, таких случаев очень много. В зарубежной практике временные разницы возникают вследствие различий между учетной политикой для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения по следующим направлениям:

- методу признания доходов и расходов (в бухгалтерском учете — методом начисления, а в налоговом может применяться и кассовый метод);
- способу начисления амортизации (например, в бухгалтерском учете — линейный, а в налоговом — ускоренный способ);
- величине срока полезного использования основных средств (для бухгалтерского и налогового учета он может быть разным);
- методу оценки сырья и материалов, отпущенных в производство;
- способу определения стоимости реализованных товаров (ряд расходов может списываться или распределяться по-разному);
- созданию (или не созданию) резервов на ремонт основных средств, на оплату отпусков сотрудников, по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- и другие.

Разнообразные временные разницы возникают в результате различий между бухгалтерским и налоговым учетом амортизации основных средств. Например, если в бухгалтерском учете применять линейный метод начисления амортизации, а для целей налогового учета — нелинейный метод, то расходы для налогового учета в первые годы будут больше, чем в бухгалтерском учете, а в последующие — меньше. Соответственно, прибыль для налогового учета в первые годы будет меньше, чем прибыль в бухгалтерском учете, а в последующие — больше. Значит и налог на прибыль будет уплачен в первые годы меньше, а в последующие — больше, хотя общая сумма налога за весь период эксплуатации данного объекта основных средств будет одинаковой. Таким образом, будет получена отсрочка по налогу на прибыль.

Необходимо отметить, что отличительной особенностью возникновения института отложенного налогообложения является стремление организации целенаправленно воздействовать на величину налогооблагаемой прибыли и налоговых платежей. Это находит отражение в формировании отдельной учетной политики для целей налогообложения, чего пока нет на отечественных предприятиях.

Казалось бы, организации имеют возможность управлять величиной налогооблагаемой прибыли путем выбора в бухгалтерском учете различных методов оценки расходов, что отражается в учетной политике предприятия. Однако одинаковая отсрочка по налогу на прибыль в этом случае имеет различные финансовые последствия. Выбор в бухгалтерском учете другого метода оценки расходов (например, ускоренного метода начисления амортизации) для снижения налогооблагаемой прибыли в отчетном периоде и получения отсрочки по налогу на прибыль приводит к изменению многих статей баланса:

- остаточная стоимость основных средств в активе баланса уменьшится из-за увеличения суммы начисленной амортизации;

- стоимость оборотных активов увеличится из-за большей суммы амортизации, включенной в себестоимость, что приведет к росту стоимости незавершенного производства и готовой продукции;
- в пассиве баланса уменьшится сумма прибыли отчетного периода;
- снижение суммы налога на прибыль приводит к уменьшению обязательств в части кредиторской задолженности по налогам и сборам.

Таким образом, не достигается основная цель финансовой отчетности – достоверное представление информации о финансовом положении и результатах деятельности организации.

В первую очередь, инвесторов и кредиторов интересует, сможет ли компания выплачивать дивиденды, проценты, возвращать заемные средства и т. д. А это зависит от доходов и расходов компании в будущем, в том числе и от предстоящих налоговых платежей. Поэтому если будущую величину налога на прибыль можно надежно предсказать, то это должно найти отражение в отчетности компании. Кроме того, учет будущих налоговых обязательств позволяет более корректно определить текущий финансовый результат.

Можно сделать вывод, что применение системы отложенного налогообложения предоставляет организации временные дополнительные средства финансирования хозяйственной деятельности, при этом позволяет не исказить бухгалтерскую отчетность и учесть будущие налоговые платежи. Это увеличивает точность отражения финансового состояния предприятия и позволяет уменьшить налог на прибыль, не изменяя реальных цифр баланса. Следовательно, механизм отложенного налогообложения в нашей стране нуждается в дальнейшем развитии, необходимо расширить список временных разниц, используя зарубежный опыт в данном вопросе. Существенной частью учетной политики организации должна стать политика в области налогового учета.

Список цитированных источников

1 Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : утв. постановл. М-ва финансов Респ. Беларусь от 30 сент. 2011 г. № 102 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2012. – № 12, 8/24697.

2 Налоговый кодекс Республики Беларусь. Особенная часть : Принят Палатой представителей 11 декабря 2009 года : одобр. Советом Респ. 18 декабря 2009 г.: текст Кодекса по состоянию на 9 ноября 2013г.

3 Инструкция по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств : утв. постановл. Министерства финансов Республики Беларусь от 31 окт. 2011 № 113// Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2012.

УДК 657

Онищук Е.Н.

**Научный руководитель: ст. преподаватель Черноокая Е.В.
Брестский государственный технический университет, г. Брест**

ФУНКЦИОНАЛЬНО-СТОИМОСТНОЙ ПОДХОД К ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

В современном мире одним из ключевых факторов успеха компании является эффективное управление информацией. Важнейшим центром, генерирующим информационные потоки, является бухгалтерия. От предоставленной учетно-аналитической информации зависит эффективность принимаемых управленческих решений. Стоит также отметить что под «качеством информации» мы понимаем ее достоверность, содержательность, актуальность, своевременность и устойчивость.

При организации учетно-аналитической системы могут возникнуть следующие проблемы:

➤ «Отставание» учетной информации от запросов менеджеров.

Не рационально организованный документооборот создает значительный временной лаг между моментом осуществления хозяйственной операции и моментом ее отражения в учете и управленческой отчетности. Если оперативный учет также слабо организован, то менеджер не имеет информации, что может привести к потере контроля.

➤ Генерирование избыточных информационных потоков бухгалтерией.

Качество информацией определяется ее полезностью для пользователей. Составление излишней документации и отчетности, которая носит формальный характер, приводит к потере трудового времени бухгалтера, иногда в ущерб полезной информации.

➤ Количество учетных работников не соответствует объему выполняемой работы.

Оплата труда бухгалтера осуществляется, как правило, с применением повременной формы «по окладу». При этом предприятия редко просчитывают фактически потраченное время. Возникает ситуация, когда значительная часть рабочего времени бухгалтера не приносит предприятию экономической выгоды. Или наоборот, руководство стремится сэкономить на бухгалтерии, что приводит к перегруженности учетных работников, а следовательно, к ошибкам и потере качества информации.