

## НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И ЕГО АВТОМАТИЗАЦИЯ

Одним из основных налогов, уплачиваемых предприятием, является налог на прибыль. Согласно налоговому законодательству, не все элементы, используемые для расчета общей прибыли предприятия, участвуют в определении базы для налогообложения прибыли. Для выделения составляющих элементов налогооблагаемой прибыли используется налоговый учет (НУ). Налоговый учет ведется параллельно бухгалтерскому учету и по аналогичным принципам. Основное отличие – различные цели учета.

Бухгалтерский учет (БУ) ведется для получения оперативной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации с целью эффективного управления и рационального использования ресурсного потенциала. При этом документы бухгалтерского учета в организации являются базой для осуществления налогового учета.

Налоговый учет ведется для правильного и своевременного исчисления и уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей, предусмотренных налоговым и бюджетным законодательством.

В РБ с 2004 г. был взят курс на внедрение в учет международных стандартов. В связи с этим был принят новый план счетов. С этого года в РБ действует Особенная часть Налогового кодекса [1], в который сведены все законы, регламентирующие порядок расчета и уплаты всех налогов. Статья 62 Налогового кодекса РБ определяет налоговый учет как осуществление плательщиками учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством. Порядок ведения налогового учета в РБ изложен в соответствующей Инструкции [2], следя которой, из-за того, что для определения налогооблагаемой базы по-разному учитываются отдельные статьи, необходимо корректировать данные бухгалтерского учета.

В настоящий момент налоговый учет на предприятиях Республики Беларусь пока сводится к заполнению налоговых деклараций. Многовариантность определения налогооблагаемой базы в РБ широкой практики не имеет. Законодательство не конкретизирует, каким образом технически должен вестись учет разниц. Из-за необходимости ведения бухгалтерией учета корректировок по налогу на прибыль большинство предприятий отказываются от возможности иметь более выгодные налоговые условия. Одной из причин такой ситуации является отсутствие удобных механизмов для ведения учета корректировок по налогу на прибыль.

Одной из задач предпринятого исследования было изучение практики ведения НУ по международным стандартам в Российской Федерации. Основные моменты, связанные с налогообложением, регулируются в России Налоговым кодексом РФ [4], а налоговый учет регламентирован Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 [5].

Налоговый учет в РФ – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным главой 35 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с международными стандартами на предприятии в бухгалтерском и налоговом учете могут использоваться разные методы для определения отдельных по-

казателей деятельности. В результате полученных различий между суммами прибыли, исчисленными в бухгалтерском и налоговом учете, возникают различия, которые делятся на постоянные и временные.

Постоянные различия (ПР) – это различия между налогооблагаемой и учетной прибылью за отчетный период. Они возникают в текущем отчетном периоде и не погашаются в последующие периоды. Причиной возникновения временных различий (ВР) является то, что определенные статьи включаются в разные отчетные периоды в бухгалтерском и налоговом учете.

Временные различия (ВР) делятся на: вычитаемые временные различия и налогооблагаемые временные различия. Отличие между ними заключается в том, что вычитаемые временные различия приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в следующем отчетном периоде, а налогооблагаемые различия приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который увеличивает налог на прибыль в последующем отчетном периоде. Причинами их возникновения могут быть: применение разных способов расчета амортизации основных средств и нематериальных активов для целей БУ и НУ, способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости, различные методы оценки материально-производственных запасов при отпуске со склада, отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль, признание доходов, расходов и др.

Согласно законодательству РФ, записи на счетах налогового учета производятся таким образом, чтобы выполнялось следующее равенство:

$$\text{НУ} + \text{ПР} + \text{ВР} = \text{БУ},$$

где НУ – запись регистра налогового учета, ПР – постоянная разница в оценке, ВР – временная разница, БУ – запись регистра бухгалтерского учета.

Аналитический учет разниц следует вести по каждому активу и обязательству в отдельности. Высокая аналитичность налогового учета вызывает потребность в его автоматизации.

Средства автоматизированного ведения налогового учета в РФ предлагаются такими тиражируемыми программными продуктами, как «1С: Предприятие 8», программный комплекс «Галактика ERP». Как известно, эти программы адаптированы и к законодательству РБ. Так, например, в настоящее время типовая конфигурация «1С: Бухгалтерия 8» находится в стадии внедрения на многих предприятиях республики.

Функционал типовой конфигурации «1С: Бухгалтерия 8» для РБ сохранил встроенные механизмы автоматизации налогового учета на основе опыта его ведения в РФ. Основной задачей исследования является полноценное изучение этих механизмов, освоение возможностей управления ими и в результате – выработка методики применения «1С: Бухгалтерия 8» для ведения НУ в РБ в виде рекомендаций по настройке и подробных схем реализации.

Для реализации налогового учета в типовой конфигурации «1С: Бухгалтерия 8» для РБ введены следующие механизмы:

1. Хранение сведений об учетной политике, определяющей поведение системы для целей налогового учета – пункт меню *Предприятие/ Учетная политика (НУ)*.

2. Ведение плана счетов, предназначенного для осуществления НУ. Он настраивается отдельно. План счетов НУ построен на тех же принципах и с использованием тех же инструментов, что и план счетов БУ, но с учетом особенностей, обусловленных задачами НУ.

3. Установление соответствия между отдельными счетами бухгалтерского и налогового планов счетов – пункт меню Предприятие/ Планы счетов/ Соответствие счетов бухгалтерского и налогового учета.

4. Возможность параллельного формирования проводки и в налоговом учете при проведении документов при помощи включения в диалоговой форме документа соответствующего флажка. Предусмотрен отдельный Журнал проводок (НУ). В нем представлены данные НУ по налогу на прибыль.

5. При закрытии месяца отдельно учтены регламентные операции по НУ: распределение расходов по видам деятельности; списание транспортных расходов; закрытие счетов косвенных расходов; оценка стоимости готовой продукции и незавершенного производства; закрытие налогового счета 90, 91; списание убытков прошлых лет.

6. Предусмотрена отдельная группа стандартных и регламентированных отчетов по анализу счетов НУ: оборотно-сальдовая ведомость, обороты, анализ и карточка счета (НУ); анализ и карточка субконто (НУ); обороты между субконто (НУ); отчет по проводкам (НУ); регистры по налогу на прибыль и др.

Соответствие счетов БУ и НУ настроено по особым правилам. Некоторые счета БУ в НУ отсутствуют: денежные счета, счета расчетов, счета фондов и резервов, отдельные субсчета 90, 99, а также забалансовые счета. Это связано с тем, что данные с этих счетов не требуются для целей определения налогооблагаемой базы. При формировании проводок по НУ с этими счетами возможны односторонние проводки. Таким образом, особенностью настройки плана счетов для НУ является то, что все счета (субсчета) НУ на этапе конфигурирования определены как забалансовые.

Учет расчетов по налогу на прибыль организован с применением следующих счетов:

- 09 – Отложенные налоговые активы (ОНА);
- 68.04 – Налог на прибыль,
  - 68.04.1 – Расчеты с бюджетом,
  - 68.04.2 – Расчет налога на прибыль;
- 77 – Отложенные налоговые обязательства (ОНО);
- 99 – Прибыли и убытки;
  - 99.02.1 – Условный расход по налогу на прибыль;
  - 99.02.2 – Условный доход по налогу на прибыль;
  - 99.02.3 – Постоянное налоговое обязательство (ПНО).

Принцип применения этих счетов представлен в виде схемы на рис. 1.

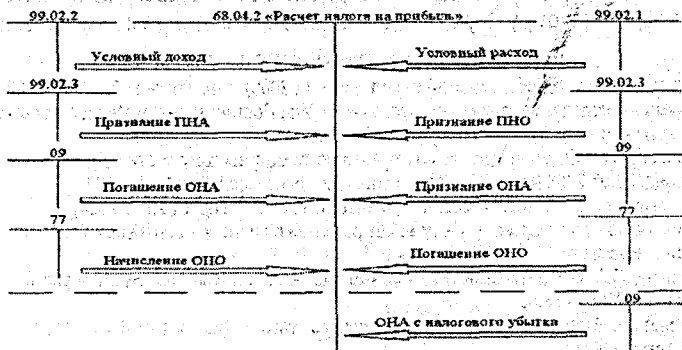


Рисунок 1 – Отражение разниц на счете 68.04.2

Возникновение постоянной разницы в отношении расходов, не принимаемых для целей налогообложения, приводит к образованию постоянного налогового обязательства (ПНО). Его величина рассчитывается как произведение постоянной разницы на ставку налога на прибыль и отражается в учете проводкой Д 99.02.3 – К 68.04.2.

Возникновение постоянной разницы в отношении доходов, не принимаемых для целей налогообложения, приводит к образованию постоянного налогового актива (ПНА). Рассчитывается аналогично ПНО. Отражается в учете проводкой Д 68.04.2 – К 99.02.3.

Возникновение вычитаемых временных разниц может приводить к образованию отложенного налогового актива (ОНА). Определяется путем умножения вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль. Отражается проводкой Д 09 – К 68.04.2.

По мере уменьшения вычитаемых временных разниц (ВВР) будет уменьшаться и отложенный налоговый актив (ОНА): Д 68.04.2 – К 09.

Возникновение налогооблагаемых временных разниц приводит к образованию отложенного налогового обязательства (ОНО). В учете признание ОНО отражается записью Д 68.04.2 – К 77. По мере уменьшения его списывают проводкой Д 77 – К 68.04.2.

В случае если далее нельзя использовать актив или погашать обязательство, их величина списывается на счет 99.01.

Условный расход равен произведению бухгалтерской прибыли на ставку налога на прибыль и отражается проводкой Д 99.02.1 – К 68.04.2. Условный доход – произведение бухгалтерского убытка на ставку налога на прибыль: Д 68.04.2 – К 99.02.2.

Если все разницы учтены с соблюдением требований и оборот по кредиту 68.04.2 превышает оборот по дебету, то их разность должна соответствовать величине текущего налога на прибыль, показываемого в налоговой декларации. Обратная ситуация невозможна, так как величина текущего налогового убытка всегда равна нулю. Равенство в случае убытка достигается дополнительной записью Д 09 – К 68.04.2.

Такова модель учета разниц, налоговых обязательств и активов, технически реализованная в программе «1С: Бухгалтерия 8».

Для успешного применения бухгалтерами предприятий РБ встроенных возможностей типовой конфигурации «1С: Бухгалтерия 8» в практике ведения налогового учета, по мнению автора, необходимо:

- отражение в учетной политике для целей налогового учета особенностей программы,
- методическая проработка алгоритмов проведения в налоговом учете,
- адаптация механизмов до простейших инструкций и типовых примеров.

В рамках предпринятого исследования предполагается разработка типового сквозного примера по налоговому учету с методическими рекомендациями по его реализации.

#### СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс РБ (общая часть) (в ред. от 29.12.2009). Утв. Законом РБ от 29.12.2009 № 72-3.
2. Инструкция о порядке ведения налогового учета. Утв. Постановлением Министерства финансов и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь 16.12.2003 № 173/14.
3. Постановление «Об утверждении инструкции по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (в ред. 26.05.2008 № 85). Утв. Министерством финансов РБ от 17.04.2002.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) (в ред. от 29.07.2004)
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утв. Приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н.
6. Харитонов, С.А. Бухгалтерский и налоговый учет в программе "1С: Бухгалтерия 8". – М.: ООО «1С-Публишинг», 2006. – 589 с.
7. Материалы сайтов [www.1c.ru](http://www.1c.ru), [www.buxuchet.info](http://www.buxuchet.info), [www.gb.by](http://www.gb.by), [www.minfin.gov.by](http://www.minfin.gov.by), [www.law.sb.by](http://www.law.sb.by), [www.neg.by](http://www.neg.by)