

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ В ОБЛАСТИ УЧЕТА НАЛОГОВ И ПРИЗНАНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

А.Б. Галун, Т.С. Жалий, Е.А. Марчук

Полесский государственный университет, zaqwer408@rambler.ru

Формирование оптимальной учетной политики для целей налогообложения является основным элементом оптимизации налогообложения, оказывает непосредственное влияние на финансовое положение предприятия, обеспечивая рост собственного капитала, улучшение использования активов. С помощью учетной политики обеспечивается прозрачность и достоверность учета, оптимизация объемов и сроков налоговых платежей, снижение трудоемкости и унификация учетных процедур, решение многих других управленческих и учетных задач.

В настоящее время существует учетная политика двух видов:

- для целей ведения бухгалтерского учета;
- для целей налогообложения.

Учетная политика для целей бухгалтерского учета – принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика для целей налогообложения – выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово–хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Важнейшие элементы учетной политики, которые воздействуют на уровень затрат, расходов, а следовательно, и на размер прибыли предприятия:

- способ начисления амортизации;
- способ оценки запасов материальных ресурсов;
- способ оценки незавершенного производства;
- способ оценки готовой продукции;
- создание резервных фондов.

В настоящее время, в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности, организации несут определенную налоговую нагрузку (таблица)

Таблица – Величина и структура налоговой нагрузки на экономику Республики Беларусь в первом квартале 2010–2011 гг.

Показатели	1 квартал 2010	1 квартал 2011	Отклонение, п.п., (+/-)
	г.		
	в % к ВВП		
Налоговая нагрузка в том числе:	31,0	30,0	-1,0
косвенные налоги	14,0	11,7	-2,3
прямые налоги	7,5	10,2	2,7
смешанные налоги	2,9	2,6	-0,3
прочие налоговые доходы, сборы, пошлины	6,6	5,5	-1,1

Снижение уровня налоговой нагрузки связано с упразднением ряда налоговых платежей, сокращением объектов налогообложения и исключением отдельных субъектов из состава плательщиков налогов, что обусловило более низкий темп роста налоговых доходов бюджета по отношению к росту ВВП.

В общей сумме косвенных налогов и сборов 74 процента приходится на налог на добавленную стоимость (рисунок 1).

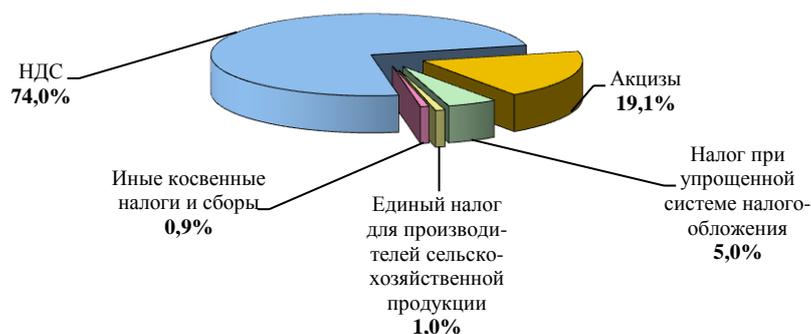


Рисунок 1 – Структура косвенных налогов и сборов

Темп роста поступлений НДС составил 95,2 процента, удельный вес в ВВП снизился с 10,1 до 8,7 процента. Отрицательная динамика поступлений обусловлена опережающей динамикой налоговых вычетов (темп роста 129,4 процента) по отношению к начисленному по реализации налогу (темп роста 126,1 процента) в основном за счет роста почти в 4 раза налоговых вычетов по товарам, облагаемым НДС по ставке 10 процентов, что связано с законодательным снятием ограничений по принятию к вычету сумм НДС.

Структура прямых налогов и сборов показана на рисунке 2.

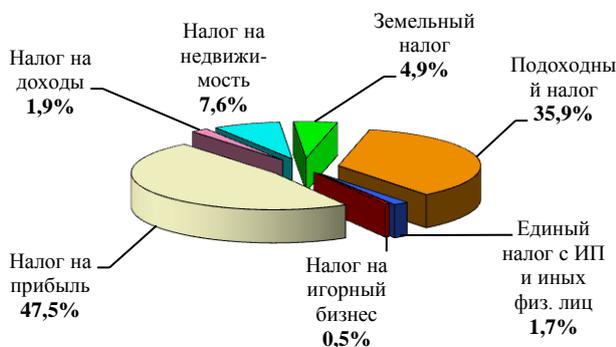


Рисунок 2 – Структура прямых налогов и сборов

В разрезе прямых налогов и сборов наибольший удельный вес – более 54 процентов – занимает налог на прибыль. Поступления его возросли в 1,8 раза, а доля в ВВП – с 3,4 до 5,5 процента. Как отмечалось выше, такая динамика обусловлена изменением порядка исчисления и уплаты налога на прибыль.

По оценке экспертов Всемирного банка, публикуемой в ежегодном сравнительном анализе условий ведения бизнеса различных стран мира *Doing Business 2010*, Беларусь занимает самую последнюю строчку рейтинга (183) как страна с самой «неудобной» налоговой системой. Так белорусский бизнес вынужден тратить 0,9 тыс. часов каждый год для осуществления 107 налоговых выплат, выплачивая государству сумму налогов, составляющих 99,7% размера прибыли предприятия.

Следует отметить, что Программой социально-экономического развития Республики Беларусь на 2011–2015 годы предусмотрены очередные меры по дальнейшему снижению налоговой нагрузки. Последовательное реформирование налоговой системы позволит к концу текущего пятилетия сократить величину налоговой нагрузки на экономику до 26 процентов в ВВП. Помимо этого, будет проводиться улучшение структуры и механизмов взимания установленных налогов и сборов с учетом практики экономически развитых и быстро развивающихся стран.

Произойдет снижение временных затрат на расчет и уплату налогов, оформление необходимых для этого учетных документов, будут отменены неэффективные налоговые процедуры, произойдет сближение национального законодательства в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности с международными стандартами, сокращение количества обязательных к применению форм первичных учетных документов и заполняемых в них реквизитов, формирование общественно значимыми организациями финансовой отчетности по международным стандартам финансовой отчетности начиная с 2012 года.

Анализ законодательства Республики Беларусь и практики его применения, анализ законодательства иностранных государств, публикаций в средствах массовой информации, обращений граждан и организаций, относящихся к предмету правового регулирования бухгалтерского учета, послужили основанием для введения в типовой план счетов новых счетов, корректировки предназначения имеющихся счетов, закрепления современных принципов и подходов к формированию информации в бухгалтерском учете.

В практику национального бухгалтерского учета введены объекты бухгалтерского учета, предусмотренных МСФО, а именно, отложенные налоговые активы и обязательства.

С 1 января 2012 года вступило в силу Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 31 октября 2011 г. N 113 «Об утверждении Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств».

Принятая Инструкция устанавливает взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), определенного по правилам бухгалтерского учета (бухгалтерская прибыль) и налогооблагаемой базы по налогу на прибыль по правилам налогового законодательства (налогооблагаемая прибыль). Она позволяет отражать (увязать) в бухгалтерском учете различия налога на бухгалтерскую прибыль (убыток) и налога на налогооблагаемую прибыль, сформированную в бухгалтерском учете (формулы (1)–(2)).

$$\text{Доход}_{\text{бух}} - \text{Расход}_{\text{бух}} = \text{Финансовый результат} \quad (1)$$

$$\text{Доход}_{\text{налог}} - \text{Расход}_{\text{налог}} = \text{Налогооблагаемая база по налогу на прибыль} \quad (2)$$

В результате этого возникают два вида разниц между финансовыми результатами, исчисленными в бухгалтерском и налоговом учете: постоянные и временные.

Расчет отложенного налогообложения регулируется в международной практике МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль». Поскольку при формировании показателей вступительного баланса по МСФО были изменены величины активов и обязательств, образовались временные разницы.

Как правило, МСФО 12 требует, чтобы отложенный налог включался в чистую прибыль отчетного периода (соответственно при первом применении МСФО корректировки относятся на нераспределенную прибыль). Однако возможны случаи, когда временная разница возникла в связи с переоценкой активов, отраженной как увеличение компонента капитала "резерва переоценки", тогда и отложенный налог признается как изменение резерва переоценки, т.е. не включается в финансовый результат отчетного периода.

Постоянная разница – это доходы и расходы бухгалтерские, которые могут быть исключены из расчета налогооблагаемой прибыли. Постоянная разница относится к текущему отчетному периоду и не влияет на формирование учетной прибыли (убытка) или налогооблагаемой прибыли будущих отчетных периодов.

Постоянные разницы могут возникать в четырех случаях, если

– $\text{Расход}_{\text{налог}} < \text{Расход}_{\text{бух}}$ (командировки, благотворительность, гарантийный ремонт служебного автомобиля и т.д.)

– $\text{Доход}_{\text{налог}} > \text{Доход}_{\text{бух}}$, когда происходит обмен неравноценным имуществом, которое в бухгалтерском учете отразится как равноценное, при этом в налогообложении будет признана рыночная цена этого имущества. То есть доход в налогообложении больше, чем в бухгалтерском учете.

– $\text{Доход}_{\text{налог}} < \text{Доход}_{\text{бух}}$, (возврат процента по переплате налогов).

– $\text{Расход}_{\text{налог}} > \text{Расход}_{\text{бух}}$ (безвозмездно получено имущество от аффелированных лиц)

Временные разницы возникают, если величина расходов (доходов) в бухгалтерском учете и для целей налогообложения совпадает, но момент их признания не совпадает.

Вычитаемые временные разницы приводят к уменьшению учетной прибыли (увеличению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и уменьшению налогооблагаемой прибыли – в одном или нескольких будущих отчетных периодах. Вычитаемая временная разница приводит к образованию отложенного налогового актива, сумма которого определяется путем умножения вычитаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством, действующую на отчетную дату.

Вычитаемые временные разницы приводят к отложенному налогу на прибыль, который уменьшает сумму налога, подлежащую уплате в бюджет в следующий за отчетным или последующие отчетные периоды (формулы (3)–(4)).

$$\text{Прибыль}_{\text{бух}} = \text{Прибыль}_{\text{налог}} - \text{Вычитаемые временные разницы} \quad (3)$$

Вычитаемые временные разницы*18% = Отложенный налоговый актив (сч. 09) (4)

Налогооблагаемые временные разницы приводят к увеличению учетной прибыли (уменьшению учетного убытка) в текущем отчетном периоде и увеличению налогооблагаемой прибыли в одном или нескольких будущих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив (ОНА) – это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет в следующие отчетные периоды. Он возникает, если расходы (доходы) в налоговом учете возникают позже (признаются раньше), чем в бухгалтерском учете (формула (5)).

Налог на Прибыль_{бух}=Налог на Прибыль_{налог} – ОНА (5)

Налогооблагаемые временные разницы приводит к образованию *отложенного налогового обязательства* (ОНО), сумма которого определяется путем умножения налогооблагаемой временной разницы, возникшей в текущем отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством и действующую на отчетную дату(формулы (6)–(8)).

Налогооблагаемые временные разницы * 18% = Отложенные налоговые обязательства (счет 65) (6)

Прибыль_{бух} = Прибыль_{налог} + Налогооблагаемые временные разницы (7)

Налог на Прибыль_{бух}=Налог на Прибыль_{налог} + ОНО (8)

Таким образом, можно сделать следующие выводы:

1. В учетной политике организации в 2012 году следует отразить следующие моменты:
 - Применение Инструкции № 113.
 - Порядок формирования информации о постоянных и временных разницах.
 - Порядок ведения учета постоянных и временных разниц и аналитического учета временных разниц дифференцированно по видам активов и обязательств.
 - Способ определения величины текущего налога на прибыль.
2. Необходимо разработать порядок раскрытия информации об отложенных активах и обязательствах в бухгалтерской отчетности.