

УЧРЕЖДЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ
«БЕЛОРУССКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

УДК 657.1:336.22

КУЛЬПИНА АННА ВЛАДИМИРОВНА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ
В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ:
СТАНОВЛЕНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ**

08.00.12 — бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Минск – 2006

Работа выполнена в УО «Белорусский государственный экономический университет»

- Научный руководитель — доктор экономических наук, профессор
Стражев В.И.,
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в
отраслях народного хозяйства, УО «Белорусский
государственный экономический университет»
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор, заслу-
женный деятель науки и техники Украины
Бутынец Ф.Ф.,
кафедра бухгалтерского учета и аудита,
Житомирский государственный технологический
университет
- кандидат экономических наук, доцент
Сушко Т.И.,
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита,
УО «Могилевский государственный университет
продовольствия»
- Опонирующая организация — УО «Белорусский торгово-экономический уни-
верситет потребительской кооперации»

Защита состоится 21 июня 2006 г. в 16.00 на заседании совета по защите диссертаций Д 02.07.01 при УО «Белорусский государственный экономический университет» по адресу: 220070, Минск, просп. Партизанский, 26, ауд. 407 (1-й учеб. корп.), тел. 209-79-56.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке УО «Белорусский государственный экономический университет».

Автореферат разослан 19 мая 2006 года.

Ученый секретарь
совета по защите диссертаций,
доктор экономических наук, доцент



Е.Ф. Киреева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертации. Реформирование экономики Республики Беларусь с учетом принципов рыночного хозяйствования оказало непосредственное влияние на бухгалтерский учет и систему налогообложения.

В первые годы проводимых реформ методология бухгалтерского учета развивалась под воздействием налоговой системы и обеспечивала в первую очередь фискальные интересы государства. Это в конечном итоге снижало роль бухгалтерского учета как основного элемента в информационной системе экономического управления организацией и послужило поводом официального создания налогового учета и закрепления его в законодательстве Республики Беларусь.

Дальнейшее развитие рыночных отношений, рост заинтересованности пользователей информации в получении реальных данных о финансовых результатах деятельности субъектов хозяйствования, проводимая работа по гармонизации отечественного бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности и вместе с тем несогласованное реформирование систем бухгалтерского учета и налогообложения предъявляют новые требования к совершенствованию законодательства Республики Беларусь в этой области. Недостатки действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогообложения и создаваемые ею противоречия препятствуют поиску и мобилизации резервов повышения экономической эффективности предпринимательства, формированию полного и достоверного учетно-информационного обеспечения управления финансово-хозяйственной деятельностью организаций, созданию стабильной базы для формирования доходной части государственного бюджета, устойчивому развитию организаций в условиях жесткой конкурентной борьбы, инфляции и банкротства.

Вопросы взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения изучались многими исследователями, в частности С.Р. Акчуриной, В.Р. Берником, А.В. Брызгалиным, О.П. Гладких, Н.Г. Горицкой, Е.В. Демешевой, Л.Л. Ермолович, В.Р. Захарьиным, Н.Е. Заяц, Е.Ф. Киреевой, Г.Е. Кобринским, Л.С. Коваль, И.Р. Коноваловой, Л.И. Кравченко, А.Д. Ларионовым, Ж.Г. Леонтьевой, Н.А. Лесневской, А.Н. Медведевым, М.Ю. Медведевым, А.П. Михалкевичем, А.И. Нечитайло, В.Ф. Палий, Д.А. Панковом, П.Я. Папковской, М.А. Пархачевой, С.А. Смирновой, Я.В. Соколовым, Т.В. Сорокиной, В.И. Стражевым, М.В. Суховым, В.И. Тарасовым, М.К. Фисенко, Г.А. Шмарловской и др. Не умаляя важности проделанной ими работы и ценности полученных результатов, следует отметить отсутствие в отечественной научной литературе комплексного подхода к решению проблем взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения. Нерешенным остается ряд вопросов теории, методики и организации бухгалтерского учета в целях получения показателей для расчета налогов и сборов. Требуется комплексное исследование взаимосвязи бухгалтерского учета и системы налогообложения, уточнение и систематизация их ключевых понятий, научно обоснованная разработка методики бухгалтерского налогового учета в соответствии с принципами международных стандартов финансовой отчетности.

Поставленная проблема мало изучена в Республике Беларусь. В настоящее время отсутствуют научные работы, в которых разносторонне исследуются вопросы налогового учета, а также предлагается и обосновывается его комплексная методика во взаимосвязи с бухгалтерским учетом. Следует также отметить проблематичность применения в Республике Беларусь результатов научных исследований зарубежных авторов в области налогового учета и установленных требований к его ведению, закрепленных в законодательстве ряда стран ближнего и дальнего зарубежья. Это обусловлено существенными различиями в принципах и подходах к ведению налогового учета в данных государствах и Республике Беларусь в условиях действующей системы хозяйствования.

Вышеуказанные аспекты определили актуальность и основные направления настоящего исследования.

Связь работы с крупными научными программами, темами. Диссертация выполнена в соответствии с темами научно-исследовательских работ кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства УО «Белорусский государственный экономический университет» «Совершенствование теории, методологии и организации бухгалтерского учета, контроля, аудита и анализа хозяйственной деятельности предприятий (организаций) в социально ориентированной рыночной экономике» (1999—2004 гг.), «Развитие теории, методологии и методик бухгалтерского учета, анализа и аудита организаций отраслей народного хозяйства в условиях инновационного роста экономики Республики Беларусь и глобализации» (2005—2010 гг.).

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является научное обоснование и разработка методик и организации бухгалтерского налогового учета в Республике Беларусь.

Для достижения указанной цели поставлены и решены следующие задачи:

- рассмотреть состояние налогового учета в Республике Беларусь на современном этапе развития, его проблемы и пути решения;
- разработать теоретико-методологическое обоснование категориального аппарата бухгалтерского налогового учета, определить его место в системе хозяйственного учета;
- разработать научно обоснованную методику ведения бухгалтерского налогового учета;
- разработать систему организации бухгалтерского налогового учета;
- предложить модели автоматизации бухгалтерского налогового учета.

Объект и предмет исследования. Объект исследования — финансово-хозяйственная деятельность организаций Республики Беларусь. Предмет исследования — методика бухгалтерского налогового учета и его организация, предпосылки их становления и развития в Республике Беларусь.

Методология и методы проведенного исследования. Теоретико-методологической базой диссертационной работы явились диалектический подход при изучении объекта и предмета бухгалтерского налогового учета, общенаучные методы (сравнение, анализ, синтез, дедукция и индукция, системный подход, комплексность), а так-

же специальные методы и приемы бухгалтерского учета, экономического анализа и статистики.

Правовой и информационной основой исследования послужили действующие законодательства по бухгалтерскому учету и налогообложению Республики Беларусь, Российской Федерации и Украины, положения и рекомендации Министерства по налогам и сборам и Министерства финансов Республики Беларусь, международные стандарты финансовой отчетности, научные труды отечественных и зарубежных ученых, а также специальная экономическая литература по рассматриваемой проблематике.

Научная новизна и значимость полученных результатов заключается в научно обоснованной разработке комплексной методики и организации бухгалтерского налогового учета в Республике Беларусь.

Наиболее важными результатами исследования, содержащими научную новизну, являются следующие:

– впервые разработаны и научно аргументированы теоретико-методологические основы бухгалтерского налогового учета: сформулированы его понятие, сущность, цель и задачи, объект и предмет, метод, методика и организация, а также определено место бухгалтерского налогового учета в системе единого хозяйственного учета, что является необходимой базой его создания и дальнейшего развития, обеспечивает целесообразность его функционирования во взаимосвязи с бухгалтерским учетом и системой налогообложения;

– впервые разработана комплексная методика ведения бухгалтерского налогового учета, включающая методики бухгалтерского налогового учета доходов и расходов, отдельных видов активов и обязательств организаций, построенные на основе двух предложенных автором методов бухгалтерского налогового учета: методе расчетных корректировок данных бухгалтерского учета и обособленной двойной записи.

Установленный законодательством метод расчетных корректировок без отражения на счетах бухгалтерского учета был усовершенствован автором путем формирования в бухгалтерском учете показателей, как принимаемых, так и не принимаемых для налогообложения на субсчетах бухгалтерского налогового учета, и (или) с помощью аналитических признаков. Это позволит упростить получение данных для налогообложения в единой системе учета, использовать преимущества автоматизации и двойной записи, методы, способы, приемы и документацию бухгалтерского учета, правильно определить и подтвердить показатели для составления налоговых деклараций.

Возможность использования разработанного автором метода ведения учета доходов и расходов двойной записью на обособленных счетах бухгалтерского налогового учета в Республике Беларусь до настоящего времени не рассматривалась. В силу многочисленных расхождений требований законодательства по бухгалтерскому учету и налогообложению и частого изменения налогового законодательства при осуществлении организациями видов деятельности и операций, различно оцениваемых и признаваемых бухгалтерским и налоговым законодательством, ведение бухгалтерского налогового учета методом расчетных корректировок загромодит бухгалтерский учет, снизит его пользовательские свойства, что приведет к ошибкам при исчислении нало-

гов и экономическим санкциям. В этом случае задачи бухгалтерского налогового учета целесообразно решать в обособленной системе, которая исключит указанные негативные последствия;

– разработана система организации бухгалтерского налогового учета, включающая комплекс работ по сбору, регистрации, систематизации и накоплению информации, необходимой для обоснованного и своевременного определения и учета объектов налогообложения, налоговых баз и фактической величины сумм налогов. Это позволит наиболее эффективно организовать бухгалтерский налоговый учет и, следовательно, обеспечит рациональное взаимодействие подразделений организаций, представляющих показатели, используемые в налогообложении, исключит необоснованный документооборот, будет способствовать максимально эффективному использованию кадровых и технических возможностей, что в конечном счете сохранит значительное количество оборотных средств организаций;

– в отличие от установленной законодательством единственной формы документации налогового учета в виде налоговых деклараций, отражающих только сводную информацию об объектах налогообложения и налоговых базах, получаемую организациями в большинстве случаев несистемным методом, порождающим ошибки и затрудняющим налоговый контроль, разработана система документации бухгалтерского налогового учета, включающая справки-расчеты, аналитические регистры, сводные (синтетические) регистры бухгалтерского налогового учета, бухгалтерскую налоговую отчетность (налоговые декларации, расчеты и приложения к ним, сводный регистр бухгалтерской налоговой отчетности). Автором были разработаны формы документов бухгалтерского налогового учета, которые в совокупности составляют единую и взаимосвязанную систему его документации, позволяющую значительно расширить информационную базу для определения и подтверждения показателей для расчета налогов и сборов, проводить текущий, оперативный и прогнозный анализ влияния налогообложения на финансово-хозяйственную деятельность организации;

– предложены модели автоматизации разработанного автором бухгалтерского налогового учета в программном продукте «1С : Бухгалтерия 7.7», алгоритм которых учитывает существующие программные продукты по бухгалтерскому учету, позволяет обеспечить взаимосвязь бухгалтерского и бухгалтерского налогового учета, однократно вводить информацию о совершенных операциях и использовать ее в обеих системах, формировать все необходимые показатели для налогообложения. Данные модели могут гибко реагировать на изменения налогового законодательства, а их внедрение даст возможность значительно сократить финансовые затраты организаций на индивидуальную автоматизацию бухгалтерского налогового учета.

Практическая (экономическая, социальная) значимость полученных результатов. Применение на практике результатов диссертационного исследования будет способствовать совершенствованию действующего законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, устранению его несоответствий и противоречий, а также развитию бухгалтерского учета согласно принципам международных стандартов финансовой отчетности.

В ходе проведенного исследования разработаны предложения по совершенствованию налогового законодательства, упрощающие методiku и организацию бухгалтерского налогового учета. Отдельные рекомендации закреплены в Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденной Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2004 г. № 19, и Инструкции о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами, утвержденной Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 29.12.2003 г. № 124, что подтверждается соответствующими документами.

Основные элементы комплексной методики бухгалтерского налогового учета внедрены в практику экономической работы ЗАО «Минский завод безалкогольных напитков», ОАО «Минский часовой завод», ЗАО «Альфа-радио», ЗАО «БелХардГрупп», НП ООО «Еврогрупп», что подтверждается актами о внедрении и доказывает возможность применения результатов исследования организациями независимо от ведомственной и отраслевой подчиненности, сферы и видов деятельности. От ведущего представителя российской фирмы «1С» в Республике Беларусь ОДО «ЮКОЛА-ИНФО» также получен акт о внедрении результатов данного исследования в бухгалтерскую компьютерную программу «1С : Бухгалтерия 7.7» как основного коммерческого продукта, предлагаемого ОДО «ЮКОЛА-ИНФО» на белорусском рынке. Модели автоматизации бухгалтерского налогового учета могут быть использованы и другими субъектами хозяйствования, занимающимися разработкой, внедрением и сопровождением бухгалтерских программных продуктов.

Предложенный регистр сводной формы бухгалтерской налоговой отчетности в настоящее время является составной частью разработанного автором «Стандартного автоматизированного акта выездной налоговой проверки», внедренного Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь в системе налоговых органов республики в целях единого подхода к оформлению результатов налогового контроля, что подтверждается соответствующим актом о внедрении.

Приведенные в диссертации выводы и предложения могут быть использованы в практической деятельности министерств, ведомств и других государственных органов при разработке положений и рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и налогообложения, а также руководителями организаций, бухгалтерами, аудиторам, юристами, преподавателями учебных заведений и другими специалистами в области бухгалтерского учета и налогообложения.

Результаты исследования могут быть использованы высшими и средними специальными учебными заведениями экономического профиля, в том числе центрами переподготовки и повышения квалификации, в качестве самостоятельной учебной дисциплины «Бухгалтерский налоговый учет» или в составе специальных дисциплин «Бухгалтерский учет», «Налогообложение», «Отчетность», что подтверждается внедрением в учебный процесс результатов диссертационного исследования Институтом повышения квалификации и переподготовки экономических кадров УО «Белорусский государственный экономический университет».

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

– теоретико-методологическое обоснование бухгалтерского налогового учета, включающее сущность, цель и задачи, объект и предмет, метод, методику и организацию, а также место бухгалтерского налогового учета в системе единого хозяйственного учета, обеспечивающие его создание и развитие и позволяющие обосновать целесообразность и эффективность его функционирования во взаимосвязи бухгалтерского учета и системы налогообложения;

– комплексная методика бухгалтерского налогового учета, включающая методики бухгалтерского налогового учета доходов и расходов, отдельных видов активов и обязательств организаций, разработанные на основе предложенных автором двух методов ведения бухгалтерского налогового учета (усовершенствованного метода расчетных корректировок данных бухгалтерского учета и впервые разработанного метода двойной записи на обособленных счетах бухгалтерского налогового учета), и позволяющая получать необходимые показатели для налогообложения с целью правильного расчета сумм налогов и сборов, а также их своевременной уплаты в бюджет Республики Беларусь;

– система организации бухгалтерского налогового учета, включающая сбор, регистрацию, систематизацию и накопление информации, необходимой для правильного и своевременного расчета показателей для налогообложения и налогового контроля, обеспечивающая внедрение методики бухгалтерского налогового учета; разработанные автором Положение о бухгалтерском налоговом учете организации, рабочий план счетов бухгалтерского налогового учета, этапы учетного процесса, сроки и последовательность регистрации операций для формирования показателей бухгалтерского налогового учета, которые являются необходимыми элементами для рационального ведения бухгалтерского налогового учета;

– система документации бухгалтерского налогового учета, содержащая в отличие от единственно предусмотренных законодательством форм налоговых деклараций разработанные автором справки-расчеты, регистры бухгалтерского налогового учета, приложения к налоговым декларациям, сводный регистр бухгалтерской налоговой отчетности, составляющие необходимую информационную основу бухгалтерского налогового учета и способствующие повышению его информативности с целью подтверждения правильного исчисления налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет Республики Беларусь, а также проведению анализа влияния налогообложения на финансово-хозяйственную деятельность организаций;

– модели автоматизации бухгалтерского налогового учета в программном продукте «1С : Бухгалтерия 7.7», внедрение которых дает возможность получать в полном объеме информацию о налоговых базах, суммах налогов и сборов, подлежащих уплате в соответствии с налоговым законодательством, снизить трудоемкость учета, ускорить расчет необходимых показателей, упростить налоговый контроль.

Личный вклад соискателя. Диссертация является самостоятельным и законченным научным исследованием бухгалтерского налогового учета. Все методологические и методические положения, имеющие научную новизну, практическую и экономическую значимость, разработаны соискателем лично.

Апробация результатов диссертации. Основные положения и результаты диссертационного исследования докладывались на Республиканской научной студенческой конференции «Национальная экономика Республики Беларусь: проблемы и перспективы развития» (Минск, 2004), Республиканской научной конференции молодых ученых «Актуальные проблемы современной экономики» (Минск, 2004), Республиканской научной конференции молодых ученых «Актуальные проблемы современной экономики» (Минск, 2005). Теоретические и практические выводы исследования были изложены на шести заседаниях рабочей группы, созданной приказом Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, в целях совершенствования разработанного автором «Стандартного автоматизированного акта налоговой проверки», а также на заседаниях методологического совета инспекции Министерства по налогам и сборам по г. Минску.

Опубликованность результатов. По теме диссертации опубликовано 10 работ, в том числе 7 статей в научных рецензируемых журналах, 3 — в материалах конференций. Общий объем опубликованных материалов — 57 страниц.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, общей характеристики работы, трех глав, заключения, списка использованных источников, включающего 249 наименований, и приложений. Работа изложена на 285 страницах. Объем, занимаемый 23 таблицами, 28 приложениями, 7 рисунками, составляет 167 страниц.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

В первой главе «**Теоретико-методологические основы бухгалтерского налогового учета**» обоснована необходимость и целесообразность выделения бухгалтерского налогового учета из системы бухгалтерского учета в качестве самостоятельной области в учетной практике.

В Республике Беларусь законодательно понятие налогового учета введено с 2004 г. Практика его существования более двух лет позволила выявить проблемы взаимосвязи налогового и бухгалтерского учета, среди которых основными являются несоответствие понятийного аппарата, различия в признании, оценке и квалификации объектов налогообложения и бухгалтерского учета, отсутствие порядка подтверждения сумм налогов и сборов, что значительно снижает достоверность информации, усложняет организацию налогового учета и тормозит развитие бухгалтерского учета.

Принимая во внимание действующее налоговое законодательство и практику налогообложения в Республике Беларусь, автор установил, что бухгалтерский налоговый учет необходимо вести не только по налогу на прибыль, но и по всем другим налогам.

С учетом реформирования в Республике Беларусь бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности проанализирована возможность внедрения адаптированного к отечественной практике бухгалтерского учета Международного стандарта финансовой отчетности 12 «Налоги на прибыль». Аргументировано, что для его принятия в Республике Беларусь следует пересмотреть методологические принципы определения объектов налогообложения и способы исчисления

различных налогов с целью возможности применения стандарта финансовой отчетности только по налогам из прибыли. В этом случае теоретически обоснована необходимость введения в Типовой план счетов бухгалтерского учета двух синтетических счетов 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства».

На базе изучения отечественного и международного опыта, а также имеющейся специальной экономической литературы определены основные модели взаимосвязи бухгалтерского учета и системы налогообложения. Опираясь на результаты исследования, автор предложил два наиболее рациональных метода ведения бухгалтерского налогового учета:

- расчетные корректировки данных бухгалтерского учета;
- двойная запись на обособленных счетах бухгалтерского налогового учета.

Выбор метода ведения бухгалтерского налогового учета основан на тщательном анализе особенностей финансово-хозяйственной деятельности организации с точки зрения осуществляемых видов деятельности, в том числе с различным налогообложением (необходимость ведения раздельного учета, льготлируемые обороты и т.д.), количества хозяйственных операций, различий в их оценках, признания, квалификации в бухгалтерском учете и налоговом законодательстве и др. В силу особенностей налогового законодательства Республики Беларусь, требуемого ведения налогового учета практически по всем налогам и сборам возможно применение смешанного метода ведения бухгалтерского налогового учета, содержащего элементы метода расчетных корректировок и обособленной двойной записи.

В диссертационной работе отмечено, что налоговое законодательство Республики Беларусь до 2004 г. уже содержало понятие налогового учета, под которым понималась система формирования отчетности налоговыми органами в рамках всей республики, а не в отдельно взятой организации. Данное понятие после 2004 г. утратило прежний смысл, но не обрело нового содержания. Исходя из того, что информационная база учета объектов налогообложения строится на данных бухгалтерского учета, в диссертации обосновано предложение вернуть налоговому учету его прежнее понимание как учета, который ведут налоговые органы, а учетную деятельность плательщиков налогов, сборов по учету объектов налогообложения, подтверждению налоговых баз и рассчитанных ими сумм налогов назвать бухгалтерским налоговым учетом. Он представляет собой систему непрерывного и сплошного документального отражения информации, которая учитывается либо исключается при определении размера налоговой базы с помощью расчетных корректировок данных бухгалтерского учета и (или) методом двойной записи на обособленных счетах бухгалтерского налогового учета с целью получения показателей, формирующих объекты налогообложения и налоговые базы, а также исчисления и подтверждения порядка расчета налогов, сборов (пошлин) в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Для аргументации введения бухгалтерского налогового учета разработаны его теоретико-методологические основы: цель и задачи, объект и предмет, метод, методика и организация, место и роль бухгалтерского и налогового учета в единой системе хозяйственного учета и их отличия от бухгалтерского и налогового учета.

Главной целью бухгалтерского налогового учета является полное и достоверное исчисление фактической величины налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет Республики Беларусь. Достижение этой цели обеспечивается решением следующих основных задач:

- формирование и подтверждение полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах, а также совершенных хозяйственных и иных операциях с точки зрения налогового законодательства;

- обеспечение внутренних и внешних пользователей своевременной информацией об объектах налогообложения, размерах налоговых баз, фактически начисленных и уплаченных суммах налогов и сборов.

Объектом бухгалтерского налогового учета является имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых является объектом налогообложения текущего отчетного (налогового) периода или последующих периодов.

Предмет бухгалтерского налогового учета — фактическая величина налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет Республики Беларусь в соответствии с налоговым законодательством.

Методом бухгалтерского налогового учета является система непрерывного и сплошного отражения фактического формирования величины налоговых баз и исчисления фактических размеров налогов и сборов, а также их документального подтверждения.

Методика бухгалтерского налогового учета определена как совокупность логически последовательного применения специальных методов (способов или приемов), обеспечивающих решение его задач.

Под организацией бухгалтерского налогового учета понимается система необходимых условий и средств для функционирования (действия или применения) его методики. В данную систему входят такие элементы, как документация, документооборот, функциональные обязанности специалистов, программное обеспечение для автоматизации бухгалтерского налогового учета.

В ходе исследования выявлены существенные и принципиальные различия между бухгалтерским налоговым, бухгалтерским и налоговым учетом. Доказано, что бухгалтерский налоговый учет является составным элементом системы бухгалтерского учета, поскольку частично использует его приемы, способы и принципы организации.

Во второй главе **«Рекомендуемая методика бухгалтерского налогового учета»** рассмотрены все возможные виды и способы расчетных корректировок данных бухгалтерского учета и приведена их классификация, разработаны отдельные (частные) методики бухгалтерского налогового учета доходов, расходов, отдельных видов активов и обязательств организаций, определены особенности внесения исправлений в бухгалтерском налоговом учете.

Автором выявлены причины, обуславливающие необходимость расчетных корректировок данных бухгалтерского учета согласно требованиям налогового законодательства. Причины и особенности расчетных корректировок оказывают непосредст-

венное влияние на выбор частного метода ведения бухгалтерского налогового учета (метод расчетных корректировок или метод двойной записи на обособленных счетах рабочего плана счетов бухгалтерского налогового учета). Если преобладает первый вид корректировок приведенной классификации (в случаях нормирования, лимитирования, ограничения), то целесообразно применять метод расчетных корректировок данных бухгалтерского учета; если остальные виды корректировок — метод двойной записи на обособленных счетах рабочего плана счетов бухгалтерского налогового учета. Причиной такого деления являются различные периоды и различное признание объектов в бухгалтерском учете и налоговом законодательстве.

При применении метода расчетных корректировок рекомендовано отражать операции на счетах бухгалтерского учета для налогообложения в разрезе следующих субсчетов и (или) аналитических признаков (далее — субсчета):

- «Учитывается в налогообложении»;
- «Не учитывается в налогообложении».

Данные субсчета предлагается открывать по любому синтетическому счету бухгалтерского учета, показатели которого для налогообложения требуют корректировок.

Порядок регистрации финансово-хозяйственных и иных операций с использованием предлагаемых субсчетов (на примере затратных счетов) методом ведения бухгалтерского налогового учета путем расчетных корректировок схематично приведен на рис. 1.

Методика бухгалтерского налогового учета отдельных видов активов и обязательств отличается от методик бухгалтерского налогового учета доходов и расходов в большинстве случаев возможностью использования информации о размерах активов и обязательств в качестве элементов для расчета как налоговой базы по налогам из прибыли, так и других налогов и сборов. При этом каждый налог, сбор имеет свой объект налогообложения, налоговую базу и порядок ее исчисления. Методики учета отдельных видов активов и обязательств (основные средства, нематериальные активы, вложения во внеоборотные средства, доходы будущих периодов, недостачи от потери и порчи ценностей и др.) разработаны с использованием предложенного автором рабочего плана счетов бухгалтерского налогового учета и позволяют определять налоговые базы с помощью показателей, отраженных в бухгалтерском налоговом учете, использовать возможности автоматизации бухгалтерского налогового учета и преимущества двойной записи.

Автором выявлены особенности внесения исправлений в бухгалтерский налоговый учет, которые определяют порядок корректировки показателей бухгалтерского налогового учета и бухгалтерской налоговой отчетности в случае обнаружения ошибок и искажений. Предложенные способы, порядок внесения исправлений и их документирование в бухгалтерском налоговом учете обеспечивают наиболее рациональную взаимосвязь с бухгалтерским учетом и не допускают искажений в бухгалтерском учете и отчетности.

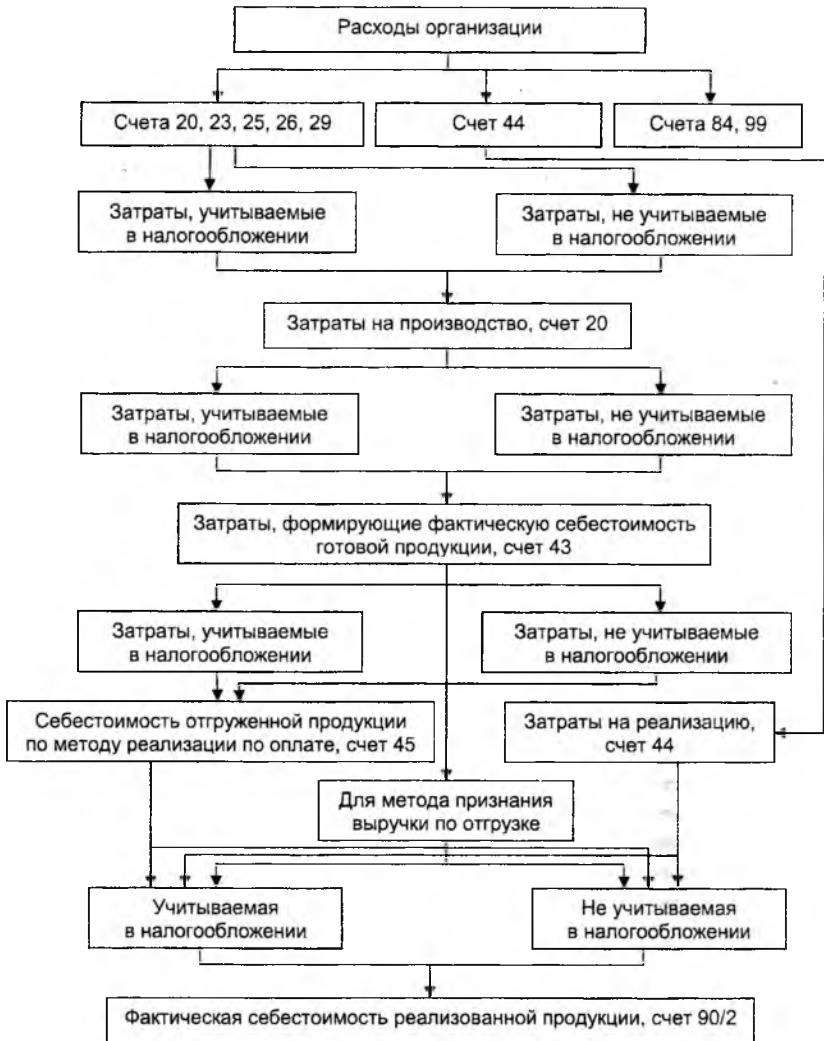


Рис. 1. Схема ведения бухгалтерского налогового учета методом расчетных корректировок (на примере затратных счетов, отражающих один из объектов данного вида учета)

Примечание. Номера счетов даны в соответствии с Типовым планом счетов бухгалтерского учета, утвержденным Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 г. № 89.

Источник: собственная разработка.

В третьей главе «**Организация бухгалтерского налогового учета**» рассмотрены принципы организации бухгалтерского налогового учета, ее содержание, а также определены порядок и формы документального подтверждения получаемой информации в бухгалтерском налоговом учете по рекомендации автором методике.

Действующее в настоящее время в Республике Беларусь законодательство не запрещает субъектам хозяйствования самостоятельно разрабатывать методику и организацию бухгалтерского налогового учета, включающую весь комплекс работ по сбору, регистрации, систематизации и обработке информации, необходимой для правильно и своевременного расчета налогов и сборов.

При организации бухгалтерского налогового учета по рекомендуемой автором методике необходимо прежде всего выбрать метод его ведения (метод расчетных корректировок и (или) метод двойной записи на обособленных счетах бухгалтерского налогового учета), определить ответственных лиц и их должностные обязанности, построить систему бухгалтерских налоговых регистров и составить график документооборота, который позволит своевременно подготовить налоговые декларации и представить их в налоговые органы.

Организацию бухгалтерского налогового учета рекомендовано разделить на следующие этапы:

- 1) выбор метода ведения бухгалтерского налогового учета;
- 2) разработка Положения о бухгалтерском налоговом учете организации и необходимой документации для его ведения;
- 3) автоматизация бухгалтерского налогового учета;
- 4) контроль и доработка организации бухгалтерского налогового учета с учетом изменений законодательства и финансово-хозяйственной деятельности.

В результате того, что в настоящее время методологические функции в области бухгалтерского и налогового учета принадлежат двум различным министерствам, объективно возникают различия в методах оценки и способах признания различных объектов в учете. В связи с этим в диссертации предложена классификация доходов и расходов в бухгалтерском налоговом учете, которая принципиально отличается от классификации в бухгалтерском учете и необходима для правильного признания в целях налогообложения определенного вида дохода и расхода. Отсутствие такой классификации доходов и расходов нередко приводит к ошибкам, являющимся причинами неисполнения или несвоевременного исполнения налогового обязательства.

Использование предложенной организации бухгалтерского налогового учета позволит соблюсти законодательство по бухгалтерскому учету и налогообложению, минимизировать расходы на осуществление учетного процесса и количество ошибок, обеспечит всех заинтересованных пользователей требуемой информацией, а также облегчит налоговый контроль.

Документация является необходимым элементом бухгалтерского налогового учета. В отличие от бухгалтерского учета, в целях налогообложения и налогового контроля бухгалтерский налоговый учет документирует и систематизирует только те имущество и обязательства, доходы и расходы, которые участвуют в налогообложении, а так-

же правила группировки и признания которых по правилам бухгалтерского учета и налогового законодательства различны.

Законодательством Республики Беларусь установлен только один вид документации налогового учета — налоговые декларации и справки к ним, представляемые в налоговые органы и не дающие возможность проверки правильности произведенных расчетов по определению размеров налогового обязательства. Исходя из того, что порядок определения элементов налоговых баз автором рекомендуется подтверждать документально по всем налогам и сборам, предложена следующая система документации бухгалтерского налогового учета: справки-расчеты; аналитические регистры бухгалтерского налогового учета; синтетические регистры бухгалтерского налогового учета; расчеты налоговых баз (налоговые декларации, расчеты и приложения к ним); бухгалтерская налоговая отчетность.

В данной системе документации автором разработаны и практически апробированы следующие документы: справки-расчеты, приложения к налоговым декларациям, регистры налогового учета по налогу на добавленную стоимость, единому платежу из выручки, налогу на прибыль, налогу на недвижимость, единому платежу от фонда заработной платы, отчислениям в Фонд социальной защиты населения, отчислениям в инновационный фонд Министерства торговли, экологическому налогу и сводный регистр бухгалтерской налоговой отчетности. Порядок составления и форма аналитических и синтетических регистров бухгалтерского налогового учета при методе его ведения двойной записью на обособленных счетах бухгалтерского налогового учета должны в полном объеме соответствовать правилам составления и ведения аналогичных документов в бухгалтерском учете, а при методе расчетных корректировок — отображать показатели, участвующие и не участвующие в налогообложении.

В налоговом законодательстве Республики Беларусь отсутствуют определения бухгалтерской налоговой отчетности организаций и налоговой отчетности. В связи с этим автором предложен обобщенный регистр бухгалтерского налогового учета, отражающий порядок формирования показателей всех налоговых деклараций за налоговый период (финансовый год), т.е. сводную информацию обо всех объектах налогообложения и налоговых базах, а также обо всех исчисленных налогах (сборах). При заполнении данного регистра организации самостоятельно могут контролировать правильность расчета налогов и сборов, а его наличие значительно упростит налоговый контроль, поскольку информация, отраженная в нем, будет являться основой для составления справок о допричисленных налогах как неотъемлемой части актов налоговых проверок.

В работе определено, что бухгалтерская налоговая отчетность — это совокупность налоговых деклараций и приложений к ним, а также другие обязательные документы, представляемые плательщиками налогов и сборов в налоговые органы в соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь.

Проблема автоматизации бухгалтерского налогового учета заключается в первую очередь в отсутствии четкой и последовательной методики его ведения на законодательном уровне. Кроме того, наличие большого количества принципиальных отличий

белорусского налогового законодательства от законодательства Российской Федерации делает невозможным использование российских компьютерных программ в Республике Беларусь без существенных доработок.

Исходя из применяемых в методике бухгалтерского налогового учета двух методов (расчетные корректировки или двойная запись), рассмотрены две модели его автоматизации в программном продукте «1С : Бухгалтерия 7.7» (рис. 2). Их алгоритм позволяет получать информацию о налоговых базах, суммах налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет Республики Беларусь, исключить многократное отражение одних и тех же операций, снизить трудоемкость учета, повысить информационную ценность полученных данных и обеспечивает взаимосвязь бухгалтерского и бухгалтерского налогового учета.

Модель автоматизации бухгалтерского налогового учета, построенная методом расчетных корректировок данных бухгалтерского учета, предполагает доработку Типового плана счетов бухгалтерского учета предложенным перечнем субсчетов и (или) аналитических признаков, на которых будет вестись бухгалтерский налоговый учет и формироваться информация, используемая для налогообложения. Модель автоматизации бухгалтерского налогового учета, построенная методом двойной записи, заключается в оценке каждой учетной записи бухгалтерского учета с точки зрения налогообложения и их регистрации на субсчетах бухгалтерского налогового учета с целью формирования элементов налоговых баз в обособленной от бухгалтерского учета системе.

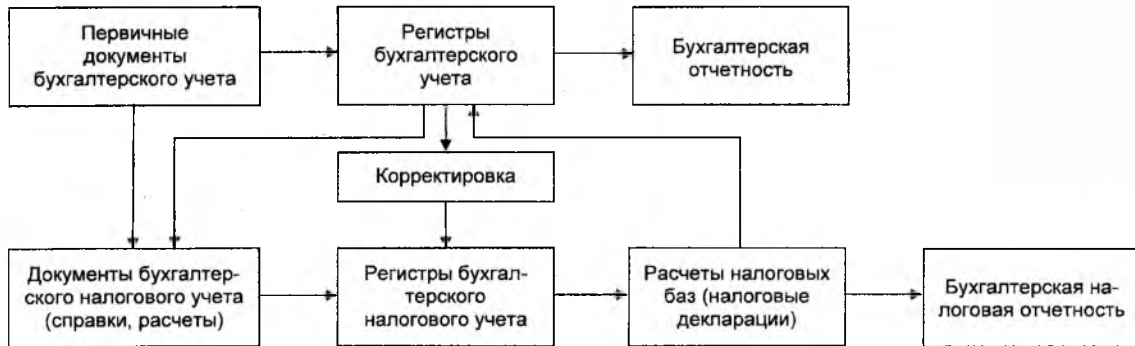
ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование отечественного и международного опыта ведения налогового учета, способов и вариантов его организации, специальной экономической литературы, а также взаимосвязи бухгалтерского учета и системы налогообложения в Республике Беларусь позволило сделать следующие выводы.

1. В отличие от существующих в экономической литературе и практике подходов к определению понятия налогового учета, его цели и задач, уточнено экономическое содержание данного вида учета, в связи с чем пересмотрено его определение, закрепленное в настоящее время в налоговом законодательстве, выявлены предпосылки унификации с бухгалтерским учетом, обосновано введение нового понятия «бухгалтерский налоговый учет», аргументирована потребность в единстве понятийного аппарата, а также определено место бухгалтерского налогового учета в единой системе хозяйственного учета.

Для создания бухгалтерского налогового учета разработано его теоретико-методологические обоснование, в частности определены сущность, цель и задачи, объект и предмет данного вида учета, его метод, методика и организация [1, 5, 7, 8].

1. Метод расчетных корректировок данных бухгалтерского учета



2. Метод двойной записи на обособленных счетах бухгалтерского налогового учета

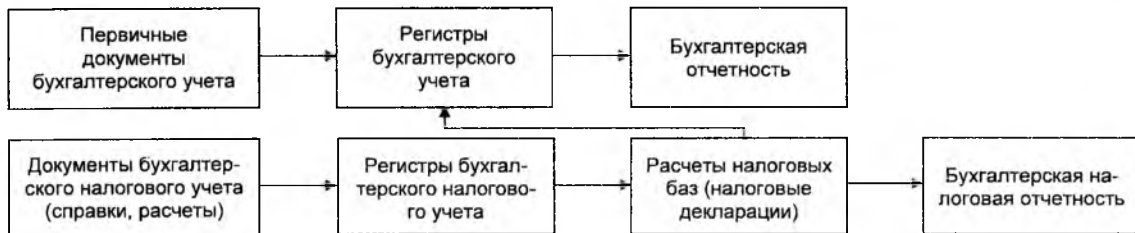


Рис. 2. Рекомендуемые модели автоматизации бухгалтерского налогового учета

2. Базируясь на теоретико-методологических основах бухгалтерского налогового учета, требованиях действующего налогового законодательства Республики Беларусь и учитывая оптимальное обеспечение тесной взаимосвязи бухгалтерского учета и системы налогообложения, автор разработал комплексную методику бухгалтерского налогового учета, включающую совокупность частных методик бухгалтерского налогового учета по отдельным объектам бухгалтерского учета.

В основу разработки частных методик бухгалтерского налогового учета положены два метода ведения бухгалтерского налогового учета. Первый — это усовершенствованный метод расчетных корректировок данных бухгалтерского учета, который в большей степени соответствует требованиям действующего налогового законодательства. Принципиальным его отличием от законодательно установленного порядка является использование метода двойной записи и отражение на счетах бухгалтерского учета посредством специально открываемых субсчетов и (или) аналитических признаков. Преимущество такого метода заключается в отсутствии необходимости ведения параллельного учета, снижении расходов, рисков налоговых последствий, уменьшении трудоемкости, документооборота бухгалтерского налогового учета и т.д. Второй метод бухгалтерского налогового учета ведется параллельно бухгалтерскому учету с помощью двойной записи на обособленных счетах. При этом не происходит дублирования информации или повторного отражения всех операций в бухгалтерском налоговом учете, а посредством автоматизации, содержащей аналитические признаки, отбираются и копируются только необходимые операции для налогообложения [2, 3, 6, 9].

3. Разработана система организации бухгалтерского налогового учета по рекомендуемой автором методике, которая включает комплекс работ по сбору, регистрации, систематизации и накоплению информации, необходимой для правильного и своевременного расчета налогов и сборов [4, 6].

4. В рамках разработки и обоснования наиболее рациональной методики и организации бухгалтерского налогового учета предложена система бухгалтерской налоговой учетной документации, включающая справки-расчеты, аналитические и синтетические регистры бухгалтерского налогового учета, расчеты налоговых баз (налоговые декларации, расчеты и приложения к ним) и бухгалтерскую налоговую отчетность, сводный регистр которой является составной частью разработанного автором и внедренного Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь во все налоговые инспекции республики «Стандартного автоматизированного акта комплексной выездной налоговой проверки» [4, 6].

5. В ходе исследования проанализированы возможные способы автоматизации бухгалтерского налогового учета, выявлены их недостатки, разработаны две модели автоматизации бухгалтерского налогового учета в бухгалтерской программе «1С: Бухгалтерия 7.7» на основе предложенной автором методики бухгалтерского налогового учета, а также осуществлено непосредственное внедрение модели методом расчетных корректировок [10].

СПИСОК ОПУБЛИКОВАННЫХ РАБОТ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ*Статьи в научных рецензируемых журналах*

1. Кульпина А. Введен налоговый учет // Нац. бух. учет. — 2004. — № 1. — С. 36—42.
2. Кульпина А. Возможные варианты ведения налогового учета // Нац. бух. учет. — 2004. — № 3. — С. 38—42.
3. Кульпина А. Достоинства и недостатки различных вариантов ведения налогового учета // Нац. бух. учет. — 2004. — № 4. — С. 38—44.
4. Лемеш В., Кульпина А. Рабочий план счетов бухгалтерского учета // Нац. бух. учет. — 2004. — № 4. — С. 16—38.
5. Стражев В.И., Кульпина А.В. Пути реформирования налогового учета в Республике Беларусь // Бух. учет и анализ. — 2005. — № 8. — С. 38—43.
6. Кульпина А.В. Методика ведения налогового учета организациями Республики Беларусь // Бух. учет и анализ — 2005. — № 9. — С. 28—33.
7. Кульпина А.В. Проблемы налогового учета в Республике Беларусь // Вести Нац. Акад. наук Республики Беларусь. Сер. гуманитар. наук. — № 5. — 2005. — Ч. 1. — С. 71—73.

Материалы конференций

8. Кульпина А.В. Налоговый учет в Республике Беларусь // Национальная экономика Республики Беларусь: проблемы и перспективы развития: Материалы Респ. науч. студен. конф. Минск, 29—30 апр. 2004 г. / БГЭУ. — Минск, 2004. — С. 92—93.
9. Кульпина А.В. Затраты в целях налогообложения // Актуальные проблемы современной экономики: Материалы Респ. конф. молодых ученых. Минск, 26 нояб. 2004 г. / БГЭУ. — Минск, 2005. — Вып. 2. — С. 166—167.
10. Кульпина А.В. Концепция развития налогового учета в Республике Беларусь // Актуальные проблемы современной экономики: Материалы Респ. конф. молодых ученых. Минск, 25 нояб. 2005 г. / БГЭУ. — Минск, 2006. — Вып. 3. — С. 181—183.



РЭЗІЮМЭ

Кульпіна Ганна Уладзіміраўна

**Бухгалтарскі падатковы ўлік у Рэспубліцы Беларусь:
станаўленне і перспектывы развіцця**

Ключавыя словы: бухгалтарскі ўлік, падатковы ўлік, падаткі, методыка бухгалтарскага падатковага ўліку, рэгістры бухгалтарскага падатковага ўліку, бухгалтарская падатковая справаздачнасць, міжнародны стандарт фінансавай справаздачнасці 12 «Падаткі на прыбыткі», аўтаматызаваная форма ўліку.

Аб'ект даследавання — фінансава-гаспадарчая дзейнасць арганізацый Рэспубліцы Беларусь.

Прадмет даследавання — методыка і арганізацыя бухгалтарскага падатковага ўліку, умовы іх станаўлення і развіцця ў Рэспубліцы Беларусь.

Мэта даследавання — навуковае абгрунтаванне і распрацоўка методыкі і арганізацыі бухгалтарскага падатковага ўліку ў Рэспубліцы Беларусь.

Метады праведзенага даследавання: агульнанавуковыя метады (параўнанне, аналіз, сінтэз, сістэмы падыход, комплекснасць, аналогія) і спецыяльныя прыёмы бухгалтарскага ўліку, эканамічнага аналізу і статыстыкі.

Навуковая навізна атрыманых вынікаў: распрацаваны і навукова абгрунтаваны тэарэтыка-метадалагічныя асновы бухгалтарскага падатковага ўліку; распрацавана комплексная методыка бухгалтарскага падатковага ўліку, якая ўключае методыкі бухгалтарскага падатковага ўліку даходаў і расходаў, асобных відаў актываў і абавязальстваў арганізацый, пабудаваныя на падставе двух прапанаваных аўтарам метадаў бухгалтарскага падатковага ўліку; распрацаваны сістэма арганізацыі і дакументацыі бухгалтарскага падатковага ўліку; прапанаваны мадэлі аўтаматызацыі распрацаванага аўтарам бухгалтарскага падатковага ўліку ў праграмным прадукце «1С : Бухгалтэрыя 7.7».

Ступень выкарыстання. Асноўныя элементы комплекснай методыкі бухгалтарскага падатковага ўліку ўкаранены ў арганізацыі Мінска, у тым ліку атрымана пацверджанне аб укараненні вынікаў даследавання ў тыповую канфігурацыю бухгалтарскай праграмы «1С : Бухгалтэрыя 7.7». Паасобныя распрацоўкі з'яўляюцца састаўнымі элементамі «Стандартнага аўтаматызаванага акта вызной комплекснай праверкі», укаранёнай Міністэрствам па падатках і зборах Рэспублікі Беларусь у сістэме падатковых органаў, а таксама выкарыстоўваюцца ў навучальным працэсе Інстытутам павышэння кваліфікацыі і перападрыхтоўкі эканамічных кадраў УА «Беларускі дзяржаўны эканамічны ўніверсітэт».

Галіна выкарыстання: у практычнай дзейнасці спецыялістаў улікова-фінансавых службаў, кіраўнікоў арганізацый Рэспублікі Беларусь, дзяржаўных органаў (Міністэрства па падатках і зборах, Міністэрства фінансаў і інш.), навучальным працэсе эканамічных ВНУ.

РЕЗЮМЕ

Кульпина Анна Владимировна

**Бухгалтерский налоговый учет в Республике Беларусь:
становление и перспективы развития**

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, налоги, методика бухгалтерского налогового учета, регистры бухгалтерского налогового учета, бухгалтерская налоговая отчетность, международный стандарт финансовой отчетности 12 «Налоги на прибыль», автоматизированная форма учета.

Объект исследования — финансово-хозяйственная деятельность организаций Республики Беларусь.

Предмет исследования — методика и организация бухгалтерского налогового учета, предпосылки их становления и развития в Республике Беларусь.

Цель исследования — научное обоснование и разработка методики и организации бухгалтерского налогового учета в Республике Беларусь.

Методы проведенного исследования: общенаучные методы (сравнение, анализ, синтез, системный подход, комплексность, аналогия) и специальные приемы бухгалтерского учета, экономического анализа и статистики.

Научная новизна и значимость полученных результатов: разработаны и научно обоснованы теоретико-методологические основы бухгалтерского налогового учета; разработана комплексная методика ведения бухгалтерского налогового учета, включающая методики бухгалтерского налогового учета доходов и расходов, отдельных видов активов и обязательств организаций, построенные на основе двух предложенных автором методов бухгалтерского налогового учета; разработана система организации и документации бухгалтерского налогового учета; предложены модели автоматизации разработанного автором бухгалтерского налогового учета в программном продукте «1С : Бухгалтерия 7.7».

Степень использования. Основные элементы комплексной методики бухгалтерского налогового учета внедрены в организации Минска, в том числе получено подтверждение о внедрении результатов исследования в типовую конфигурацию бухгалтерской программы «1С : Бухгалтерия 7.7». Отдельные разработки являются составными элементами «Стандартного автоматизированного акта выездной комплексной проверки», внедренной Министерством по налогам и сборам Республики Беларусь в системе налоговых органов, а также используются в учебном процессе Институтом повышения квалификации и переподготовки экономических кадров УО «Белорусский государственный экономический университет».

Область применения: в практической деятельности специалистов учетно-финансовых служб, руководителей организаций Республики Беларусь, государственных органов (Министерство по налогам и сборам, Министерство финансов и др.), учебном процессе экономических вузов.

SUMMARY

Kulpina Anna Vladimirovna

Tax Accounting in the Republic of Belarus: Formation and Prospects of Development

Key words: accounting, tax accounting, taxes, methods of tax accounting, registers of tax accounting, tax accounting statements, international accounting standard 12 «Taxes on income», computer-aided form of records.

Object of research: financial and economic activity of entities in the Republic of Belarus.

Subject of research: methods and organization of tax accounting, prerequisites of its formation and development.

Goal of research: scientific substantiation and development of tax accounting methods and organization in the Republic of Belarus.

Methods of conducted research: general scientific methods (comparison, analysis, synthesis, system approach, complexity, analogy) and special techniques of accounting, economic analysis and statistics.

Scientific newness of research findings: theoretical and methodological principles of tax accounting have been substantiated and developed; the complex methods of tax accounting, including accounting for taxes on income and expenses and certain types of an organization's assets and liabilities, based on two tax accounting methods suggested by the author, have been worked out; a system of organization and documentation of tax accounting, as well as forms and tax accounting document requirements have been developed; models of automating tax accounting developed by the author using software "1C: Bookkeeping 7.7" are suggested.

Degree of use: the major elements of the complex methods of tax accounting were introduced in several organizations of Minsk city; acknowledgement was received of introducing research results to the standard configuration of the bookkeeping program «1C: Bookkeeping 7.7». Separate results are constituents of «Standard automated act of traveling complex check-up», implemented by the Ministry of Taxes and Duties of the Republic of Belarus in the system of tax agencies, and are used in the teaching process at the Institute of Professional Development and Retraining of Economic Specialists of the education institution «Belarusian State Economic University».

Field of application: in practice of specialists of accounting and financial services, heads of organizations of the Republic of Belarus, state agencies (Ministry of Taxes and Duties, Ministry of Finance and others), in the teaching process of economic institutions of higher education.

Редактор *Т.В. Бурая*
Корректор *Н.В. Терех*
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*
Компьютерный дизайн *Т.В. Бесчетнова*

Подписано в печать 17.05.2006. Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Гарнитура Times New Roman. Офсетная печать. Усл. печ. л. 1,4. Уч.-изд. л. 1,2. Тираж 70 экз. Заказ 170

УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия издательская № 02330/0056968 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».
Лицензия полиграфическая № 02330/0148750 от 30.04.2004.
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.