

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

314

Przyszłość rachunkowości i sprawozdawczości – założenia, zasady, definicje Ujawnienia informacji w sprawozdaniu finansowym

Redaktorzy naukowci

Zbigniew Luty

Aleksandra Łakomiak

Alicja Mazur



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się

na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2013

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-323-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Jolanta Chluska , Wybrane aspekty porównywalności sprawozdań finansowych.....	11
Małgorzata Cieciura , Pomiar jako jedna z naczelných cech systemu rachunkowości finansowej w kontekście społecznej odpowiedzialności biznesu.....	21
Jerzy Gierusz , Postulowana forma ujawnień w sprawozdaniu z całkowitych dochodów.....	31
Yury Y. Karaleu , Rozwój sprawozdawczości finansowej w przyszłości: tradycyjna rachunkowość a islamska koncepcja rachunkowości	45
Joanna Koczar , Porównywalność informacji w raportach o społecznej odpowiedzialności biznesu	52
Anna Kuzior , Informacje dodatkowe do sprawozdania finansowego i kierunku ich zmian.....	63
Irina Loukianova , Księga główna i jej lustrzane odbicie – problemy sprawozdawczości finansowej białoruskich oddziałów międzynarodowych koncernów.....	75
Aleksandra Łakomiak , Definiowanie pojęć w rachunkowości a cechy jakościowe sprawozdania finansowego	83
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak , Raportowanie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw	104
Anna Mazurczak , Raporty społeczne jako uzupełnienie informacji ujawnianych przez spółki giełdowe w Polsce	119
Agnieszka Nóżka , Sprawozdawczość kapitału intelektualnego w kontekście potrzeb informacyjnych interesariuszy.....	130
Małgorzata Rówińska , Raportowanie całkowitego dochodu – zmiany w regulacjach MSR 1.....	143
Janusz Samelak , Ramy koncepcyjne zintegrowanego sprawozdania jako formy raportowania CSR.....	155
Tatiana Sviridovich , Sprawozdawczość finansowa banków w Republice Białorusi – stan obecny i perspektywa przejścia na MSSF.....	166
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Definiowanie zakresu, zasięgu i jakości zintegrowanego sprawozdania.....	174
Marzena Tatarska , Sprawozdawczość zintegrowana na przykładzie Grupy Lotos S.A.	187
Agnieszka Tłaczała, Piotr Tłaczała , Prezentacja innych całkowitych dochodów według standardów międzynarodowych.....	200

Tatiana Verezubova , Doskonalenie rachunkowości i sprawozdawczości białoruskich ubezpieczycieli.....	211
Ewa Walińska, Anna Jurewicz , Ujawnianie informacji w raporcie finansowym – czy potrzebne są ramy konceptualne?	218
Natallia Yauseichykava , Ewidencje podatkowe osób fizycznych prowadzących działalność w Republice Białoruś – perspektywy zmian.....	236
Joanna Zuchewicz , Zintegrowane sprawozdanie finansowe jako instrument prezentacji gospodarczych i społecznych dokonań jednostki	247

Summaries

Jolanta Chluska , Chosen aspects of the financial statements comparability	20
Malgorzata Cieciora , Measurement as one of the main features of the system of financial accounting in the context of Corporate Social Responsibility	30
Jerzy Gierusz , Recommended presentation of Statement of Comprehensive Income	44
Yury Y. Karaleu , Future development of financial reporting: conventional accounting and islamic concept.....	51
Joanna Koczar , Comparability of information in reports on Corporate Social Responsibility	62
Anna Kuzior , Additional information to financial statements and directions of their changes	74
Irina Loukianova , Ledger and its mirror image – problems of financial reporting of Belarus branches of international concerns	82
Aleksandra Łakomiak , Definition of terms in accounting vs. qualitative characteristics of financial statement.....	103
Teresa Martyniuk, Katarzyna Szawczak , Corporate Social Responsibility reporting.....	118
Anna Mazurczak , Social reports as a supplement of information disclosed by public companies in Poland.....	129
Agnieszka Nózka , Reporting on intellectual capital and information needs of stakeholders	142
Malgorzata Rówińska , The statement of comprehensive income – the change of IAS 1 regulations.....	154
Janusz Samelak , Conceptual framework of integrated report as a form of CSR reporting.....	165
Tatiana Sviridovich , Current status and prospects for the conversion of financial reporting of banks in the Republic of Belarus to the international standards	173
Elżbieta Izabela Szczepankiewicz , Defining the scope, coverage and quality of integrated report	186

Marzena Tatarska , Integrated reporting on the example of the Lotos Group Joint Stock Company	199
Agnieszka Tlaczala, Piotr Tlaczala , Presentation of other comprehensive income according to international standards	210
Tatiana Verezubova , Improvement of accounting and reporting of Belarusian insurance companies	217
Ewa Walińska, Anna Jurewicz , Disclosure of information in financial report. Are conceptual frameworks needed?.....	235
Natallia Yauseichykava (Natalia Jewsiejczikowa) , Tax records of individual entrepreneurs in Belarus – prospects of change	246
Joanna Zuchewicz , Integrated financial statement as the instrument of an entity’s economic and social performance presentation	256

Natallia Yauseichykava

Białoruski Państwowy Uniwersytet Ekonomiczny, Mińsk
Republika Białorusi

EWIDENCJE PODATKOWE OSÓB FIZYCZNYCH PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ W REPUBLICIE BIAŁORUSI – PERSPEKTYWY ZMIAN

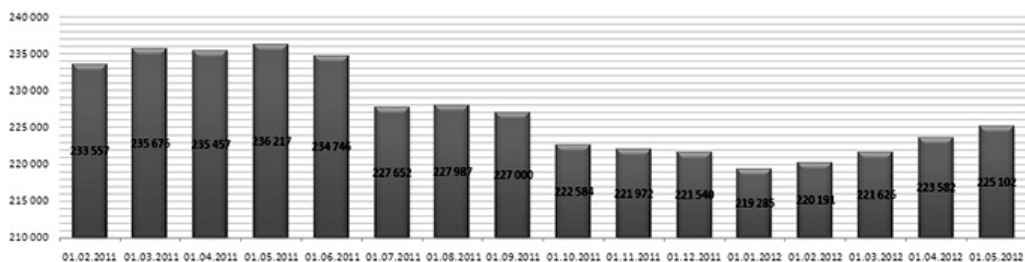
Streszczenie: Tworzenie sprzyjających warunków dla działalności gospodarczej jest jednym z głównych strategicznych czynników zrównoważonego rozwoju społeczno-gospodarczego Białorusi. W ostatnich latach w rozwoju społecznym i gospodarczym Republiki Białorusi nastąpiły wyraźne pozytywne zmiany w zakresie zasad prowadzenia działalności gospodarczej, mających na celu poprawę klimatu biznesowego i zwiększenie atrakcyjności inwestycyjnej naszego kraju. Obecnie trwają intensywne prace nad udoskonaleniem przepisów regulujących prowadzenie działalności gospodarczej. Ma to zapewnić powstanie bardziej sprzyjających warunków rozwoju biznesu, również pod względem optymalizacji zasad ewidencji działalności gospodarczej przedsiębiorców indywidualnych.

Słowa kluczowe: przedsiębiorca indywidualny, ewidencja działalności gospodarczej, sprawozdawczość.

1. Wstęp

Przedsiębiorcy indywidualni stanowią jedną z najważniejszych instytucji gospodarczych na Białorusi. Średnio na jednego przedsiębiorcę indywidualnego przypada wartość aktywów na kwotę 30 tysięcy dolarów. Daje to 7 miliardów aktywów, które działają w naszej gospodarce, a nie w zagranicznych rajach podatkowych. Przedsiębiorcy indywidualni wypracowują wartość dodaną i kształtują klasę średnią. Pełnią oni także bardzo ważną funkcję społeczną, zapewniając miejsca pracy mieszkańcom Białorusi.

Analiza statystycznych danych operacyjnych świadczy o zachowaniu pozytywnej dynamiki aktywności gospodarczej, w tym także – aktywności przedsiębiorców indywidualnych w Republice Białorusi. Spadek liczby przedsiębiorców indywidualnych, który miał miejsce w 2011 r. i wynikał z trudności na rynku walutowym, uległ zahamowaniu na początku 2012 r. Następnie już w ciągu 4 miesięcy 2012 r. nastąpił wzrost ich liczby o 3% [Gjurdzan, Masinkevič, Ševcova i in. 2012].



Rys. 1. Dynamika zmian liczebności przedsiębiorców indywidualnych

Źródło: <http://www.economy.gov.by>.

Na dzień 1 stycznia 2013 r. zgodnie z danymi Ministerstwa ds. Podatków i Opłat w ewidencji organów podatkowych znajdowały się 403 294 podmioty gospodarcze, spośród których indywidualni przedsiębiorcy stanowili 233 851. W porównaniu z początkiem 2012 r. liczba podmiotów zaliczanych do małej i średniej przedsiębiorczości w 2013 r. wzrosła o 20 933, czyli o 6,7% [*Obciążenie podatkowe*]. Obecnie ponad 350 tysięcy białoruskich rodzin deklaruje dochody z działalności gospodarczej [*Obciążenie podatkowe*].

Jedną z najważniejszych kwestii, która pojawia się w kontekście prowadzenia biznesu przez przedsiębiorców indywidualnych, jest odpowiedź na pytanie, czy mają oni obowiązek prowadzenia ewidencji rezultatów swojej działalności, a jeśli tak, to w jaki sposób?

Przepisy prawa Republiki Białorusi przewidują obowiązek prowadzenia ewidencji i sprawozdawczości przez przedsiębiorców indywidualnych. Mają oni obowiązek przedkładania do organów podatkowych deklaracji (rozliczeń) i innych niezbędnych dokumentów oraz informacji potwierdzających wiarygodność danych w nich przytoczonych, a także dokumentów związanych z naliczaniem i potrącaniem podatków. Natomiast przepisy prawa nie przewidują obowiązku prowadzenia ewidencji księgowej przez przedsiębiorców indywidualnych.

Jednak w związku z koniecznością otrzymania dokładnych danych o wynikach działalności gospodarczej i uniknięcia błędów wiele firm audytorskich działających na rzecz przedsiębiorców indywidualnych wykorzystuje ewidencję księgową i regułę podwójnego zapisu, co gwarantuje brak utraty wielu informacji. Stąd też obecnie w Republice Białorusi ze strony praktyków pojawiają się głosy o zezwoleniu przedsiębiorcom indywidualnym, prowadzącym działalność gospodarczą na większą skalę, na prowadzenie ksiąg rachunkowych.

2. Specyfika ewidencji księgowej w Republice Białorusi

Podstawowym celem prowadzenia ewidencji księgowej jest łatwy dostęp i zapewnienie wiarygodności informacji o działalności finansowo-gospodarczej firmy, co ma zapewnić efektywne zarządzanie nią i racjonalne wykorzystanie jej potencjału. Aby wskazać operację gospodarczą, w tradycyjnej ewidencji korzysta się z podwójnego zapisu – uznania i obciążenia odpowiednich rachunków (kont).

Sposób organizacji ewidencji księgowej jest uzależniony od następujących czynników:

- wyznaczonych celów, wymogów wewnętrznych i zewnętrznych ze strony odbiorców sprawozdawczości księgowej;
- rodzaju własności i prawno-organizacyjnej formy działalności gospodarczej;
- stosowanego systemu opodatkowania.

Obecnie ewidencja księgowa w Republice Białorusi pod wieloma względami pełni funkcję ewidencji podatkowej. Ewidencja podatkowa jest prowadzona równolegle z ewidencją księgową i według analogicznych zasad. Podstawowym celem ewidencji podatkowej jest prawidłowe i dokonywane we właściwym czasie naliczanie i opłacanie podatków, opłat i innych płatności obowiązkowych, które są przewidziane przepisami prawa podatkowego i budżetowego.

Daje się zauważyć stopniowe przechodzenie na główne zasady Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej. Obecnie stosuje się już pojedyncze, dostosowane do MSSF, instrukcje, np. ewidencję środków trwałych, lokat, zapasów i innych.

3. Prowadzenie ewidencji przez przedsiębiorców indywidualnych

W praktyce system prowadzenia ewidencji przez przedsiębiorców indywidualnych różni się w zależności od stosowanego systemu opodatkowania.

Zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi w Republice Białorusi w 2013 r. funkcjonuje podział indywidualnych przedsiębiorców na:

- płacących podatek liniowy;
- płacących podatek na zasadach ogólnych;
- podlegających opodatkowaniu na zasadach uproszczonych;
- uiszczających opłatę za prowadzenie skupu;
- płacących jednolity podatek handlowy.

Przedsiębiorcy indywidualni do prowadzenia ewidencji podatkowej stosują tryb uproszczonej ewidencji bez zastosowania reguły podwójnego zapisu w zależności od wykorzystywanego systemu opodatkowania. W typowym przypadku ewidencja sprowadza się do wypełniania tak zwanej księgi przychodów i rozchodów. Księgi przychodów i rozchodów są przeznaczone do uogólniania, systematyzowania i gromadzenia informacji zawartych w przyjętych do ewidencji pierwotnych dokumen-

tach ewidencyjnych. Mogą być prowadzone w formie papierowej bądź elektronicznej.

Księga przychodów i rozchodów jest obligatoryjna dla wszystkich przedsiębiorców niezależnie od rodzaju prowadzonej przez nich działalności. Sposób prowadzenie księgi przychodów i rozchodów jest uzależniony od rodzaju działalności. W przypadku, gdy przepisy prawa przewidują prowadzenie odrębnej ewidencji, jest ona prowadzona w oddzielnych księgach.

Prześledźmy najbardziej popularne rodzaje form opodatkowania, które wybierają przedsiębiorcy indywidualni, a następnie przeanalizujemy specyfikę prowadzenia ewidencji ich działalności.

4. Ewidencja przy uproszczonym systemie opodatkowania

Dany system opodatkowania został ujęty w Kodeksie podatkowym w art. 285-291. Opłacanie jednego podatku w uproszczonym systemie opodatkowania ma charakter dobrowolny i zastępuje opłacanie niektórych innych podatków, opłat (ceł) i potrąceń do budżetowych funduszy celowych. Należy przy tym zauważyć, że zastosowanie uproszczonego systemu opodatkowania jest możliwe tylko dla ustalonych przepisami prawa konkretnych rodzajów działalności i kryteriów wpływów globalnych. Płatnik ma prawo do przejścia na uproszczony system opodatkowania w przypadku jednoczesnego spełnienia kryterium średniej liczby pracowników i wpływów globalnych w ciągu pierwszych dziewięciu miesięcy w roku poprzedzającym rok, od którego ubiega się on o zastosowanie wspomnianego systemu. Obecnie dla indywidualnych przedsiębiorców kryterium wpływów nie powinno przekraczać sumy progresywnej 9 000 000 000 rubli białoruskich (9 000 000 dolarów).

Zgodnie z normami prawa przedsiębiorcy indywidualni, których wpływy od początku roku nie przekraczają 4 100 000 000 rubli białoruskich (suma progresywna), mają prawo do prowadzenia ewidencji w księdze przychodów i rozchodów. Tym samym są oni zwolnieni z obowiązku prowadzenia tradycyjnej ewidencji księgowej dokonywanych operacji gospodarczych. Otrzymują oni prawo do sporządzania pierwotnych dokumentów sprawozdawczości księgowej i prowadzenia księgi przychodów i rozchodów w uproszczonej formie bez zastosowania zasady podwójnego zapisu, planu kont i przestrzegania innych wymogów przewidzianych obowiązującymi przepisami o prowadzeniu ewidencji księgowej i sprawozdawczości.

Jednak w przypadku, gdy przedsiębiorca indywidualny spełnia ustawowe kryteria zastosowania uproszczonej ewidencji, ma on prawo do prowadzenia od początku okresu podatkowego ewidencji na zasadach ogólnych [Kodeks podatkowy 2012].

Należy zauważyć, że w odróżnieniu od przedsiębiorców indywidualnych małe przedsiębiorstwa, które działają według tego samego uproszczonego systemu opodatkowania podatkiem VAT, prowadzą ewidencję księgową i sprawozdawczość na zasadach ogólnych. A jeśli nie są one płatnikami VAT, mają do wyboru prowadzenie księgi przychodów i rozchodów lub ewidencji księgowej.

Forma księgi przychodów i rozchodów oraz sposób jej wypełniania zostały zatwierdzone postanowieniem Ministerstwa ds. Podatków i Opłat, Ministerstwa Finansów, Ministerstwa Pracy i Opieki Społecznej, a także Narodowego Komitetu Statystycznego Republiki Białorusi.

Zatwierdzona forma księgi przychodów i rozchodów zawiera 6 rubryk:

- 1 – „Ewidencja przychodów”,
- 2 – „Ewidencja zobowiązań wobec urzędników podatkowych”,
- 3 – „Ewidencja wartości czystych aktywów firmy, wartości udziałów członków spółdzielni produkcyjnej”,
- 4 – „Ewidencja naliczania i opłacania obowiązkowych składek ubezpieczeniowych i innych płatności do Funduszu Ochrony Socjalnej Ludności Ministerstwa Pracy i Ochrony Socjalnej Republiki Białorusi”,
- 5 – „Ewidencja rozchodów ze środków Funduszu Ochrony Socjalnej Ludności”,
- 6 – „Ewidencja sprzedanych towarów według wartości kupna w okresie podatkowym” [Kodeks podatkowy 2012].

Prowadząc ewidencję przychodów, przedsiębiorcy uwzględniają podstawowe zasoby (budynki niemieszkalne, budowle, maszyny, wyposażenie itd.), surowce, materiały, gotowe produkty, towary, operacje kasowe, operacje w zakresie przepływu środków pieniężnych na rachunkach bankowych (bieżących – rozliczeniowych, walutowych), rozliczenia z osobami fizycznymi i prawnymi, organami ubezpieczenia majątkowego i społecznego, rozliczenia związane z opłacaniem podatków, opłat i innych obowiązkowych płatności do budżetu i funduszy pozabudżetowych.

Ewidencja powinna zapewniać prawidłowe i dokonywane we właściwym czasie sporządzenie niezbędnej pierwotnej dokumentacji dotyczącej każdej przeprowadzonej operacji gospodarczej, która z kolei powinna zostać potwierdzona pierwotnym dokumentem księgowym i zarejestrowana we właściwych księgach ewidencyjnych. Wpisy w księgach ewidencji produkcji są dokonywane w porządku chronologicznym, nie później niż w dzień następujący po dniu sporządzenia pierwotnego dokumentu księgowego, jeżeli przepisy prawa nie stanowią inaczej. Prowadzenie księgi przychodów i rozchodów przez przedsiębiorców indywidualnych stosujących uproszczony system opodatkowania nie zwalnia płatnika podatku z obowiązku sporządzenia i przechowywania pierwotnych dokumentów ewidencyjnych [Kodeks podatkowy 2012]. Tak więc w przypadku prowadzenia przez przedsiębiorcę indywidualnego ewidencji w formie uproszczonej w księdze przychodów i rozchodów powinny być wpisywane wszystkie operacje gospodarcze dokonywane przez podmiot gospodarczy, w tym także operacje rozchodowe, w zakresie rozliczeń z kredytodawcami i wierzycielami itd.

W związku z tym można wskazać cały szereg wad danej formy uproszczonej ewidencji. Na przykład brak rubryki dla wartości liczbowych dokonywanych operacji rozchodowych lub „niedochodowych”, co z kolei nie zapewnia ujęcia wszystkich operacji gospodarczych. Poza tym nie należy zapominać, że operacje, które początkowo są traktowane jako rozchodowe, ostatecznie mogą okazać się operacjami dochodowymi, na przykład w przypadku, gdy niewykorzystane zobowiązania prze-

chodzą do kategorii dochodów niewynikających ze sprzedaży produkcji. Problematyczne jest także ukazanie w księdze przychodów i rozchodów sumy różnicy kursowej, która powstaje przy ponownym oszacowaniu wierzytelności, a także przychodów dotyczących przyszłych okresów, które następnie są „transformowane” w przychody właściwych okresów sprawozdawczych [Instrukcja nr 82 z 15 listopada 2010].

W ten sposób po uwzględnieniu w księdze przychodów i rozchodów wszystkich operacji gospodarczych naszym zdaniem celowe jest dodanie rubryki, do której będą wpisywane operacje rozchodowe i inne, nieuwzględnione w poszczególnych rubrykach danego rejestru. Bez takiego uzupełnienia podmioty gospodarcze, oprócz zatwierdzonej księgi przychodów i rozchodów, będą zmuszone do dodatkowego prowadzenia ewidencji operacji rozchodowych i innych. Zaznaczmy także, że przy przekroczeniu wpływów globalnych od początku roku na kwotę 4 100 000 000 rubli białoruskich (suma progresywna) prowadzenie ewidencji przychodów i dochodów przez przedsiębiorców indywidualnych jest dokonywane na zasadach ogólnych.

5. Ewidencja w przypadku podatku liniowego dla przedsiębiorców indywidualnych

Przedsiębiorcy indywidualni, których wykonywana działalność obliuguje zgodnie z rozdziałem 35 Kodeksu podatkowego Republiki Białorusi do opłacania podatku liniowego, prowadzą ewidencję wpływów ze sprzedaży towarów, prac i usług. Forma i tryb prowadzenia ewidencji są ustalane przez Ministerstwo ds. Podatków i Opłat Republiki Białorusi [Kodeks podatkowy 2012].

Uproszczona forma ewidencji jest przewidziana również dla tej formy opodatkowania. Przedsiębiorcy, wykonując te rodzaje działalności, które są objęte podatkiem liniowym, prowadzą ewidencję w księdze ewidencji wpływów. Poza tym w przypadku działalności gospodarczej objętej podatkiem liniowym przewidziane jest również prowadzenie ewidencji:

- operacji rozliczeniowo-kasowych;
- naliczonych i wypłaconych dochodów osobom fizycznym zatrudnianym na podstawie umów o pracę i/lub umów cywilnoprawnych;
- naliczonych i odprowadzonych do budżetu, Funduszu Ochrony Socjalnej Ludności Ministerstwa Pracy i Ochrony Socjalnej Republiki Białorusi [Kodeks podatkowy 2012].

Przedsiębiorcy będący płatnikami podatku liniowego i prowadzący sprzedaż detaliczną, ewidencjonują przepływy towarów w księdze ewidencji przepływu towarów. Prowadzenie wymienionej księgi jest dla nich obowiązkowe.

Przedsiębiorcy będący płatnikami podatku liniowego, którzy wwożą z terytorium Federacji Rosyjskiej na terytorium Republiki Białorusi surowce i materiały, rzeczowe aktywa trwałe, przedmioty wchodzące w skład środków obrotowych, prowadzą ewidencję wymienionych składników o adekwatnych nazwach. Ewidencja ta jest prowadzona według prostego systemu bez dokonywania wpisów księgowych.

6. Ewidencjonowanie przychodów i rozchodów przez przedsiębiorców indywidualnych (prywatnych notariuszy, adwokatów prowadzących swoją działalność indywidualnie)

Tryb prowadzenia ewidencji przychodów i rozchodów przez indywidualnych przedsiębiorców (prywatnych notariuszy, adwokatów działających indywidualnie) jest określony w Instrukcji nr 82 z 15 listopada 2010 r., zatwierdzonej Postanowieniem Ministra ds. Podatków i Opłat Republiki Białorusi, zgodnie z którą na podstawie pierwotnych dokumentów informacje są umieszczane w następujących dokumentach ewidencyjnych:

- księdze ewidencji rzeczowych aktywów trwałych;
- księdze ewidencji aktywów niematerialnych;
- księdze ewidencji przedmiotów wchodzących w skład środków obrotowych;
- księdze ewidencji surowców i materiałów;
- księdze ewidencji towarów (gotowych produktów);
- karcie rachunku osobistego;
- liście płac;
- księdze ewidencji przychodów i rozchodów [Instrukcja nr 82 z 15 listopada 2010].

Rysunek nr 2 przedstawia jeden z obowiązkowych dokumentów ewidencyjnych – księgę przychodów i rozchodów.

Data wpisu	Nazwa dokumentu jego numer	Zawartość operacji gosp.	Przychody (wplynęło)					Rozchody (zapłacono)		Uwagi
			przychody ze sprzedaży		przych. nie poch. ze sprzedaży		inne wpływy	rozchody przypadające na okres rozliczeniowy	inne rozchody	
			razem	w tym podatki, opłaty, opłacane z wpływów	razem	w tym podatki opłaty, dokonywane z wpływów				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Razem w ciągu miesiąca										
Razem w ciągu kwartału kalendarzowego										
Razem od początku roku kalendarzowego										

Rys. 2. Księga przychodów i rozchodów (w rublach) indywidualnych przedsiębiorców (prywatnych notariuszy, adwokatów prowadzących swoją działalność indywidualnie)

Zapisy w księgach ewidencji są dokonywane w porządku chronologicznym nie później niż w dzień następujący po dniu sporządzenia pierwotnego dokumentu ewidencyjnego (dokonania operacji gospodarczej), jeżeli niniejsza Instrukcja nie stanowi inaczej.

Konieczność prowadzenia księgi ewidencji rzeczowych aktywów trwałych, księgi ewidencji aktywów niematerialnych, księgi ewidencji przedmiotów wchodzących w skład środków obrotowych, księgi ewidencji surowców i materiałów, księgi ewidencji towarów (gotowych produktów) jest określana przez płatników na podstawie specyfiki prowadzonej przez nich działalności.

Uwzględniając konkretną specyfikę różnych rodzajów działalności, przedsiębiorca w porozumieniu z organem podatkowym przed początkiem okresu sprawozdawczości ma prawo do opracowania innych form (ksiąg) ewidencji, przewidując w nich wskaźniki odzwierciedlające sedno i charakterystykę operacji gospodarczych, ewidencję wartości towarowo-materiałowych (majątku) i ich sprzedaż z podaniem ilości i wartości, a także włączając inne wskaźniki związane ze specyfiką prowadzonej przez niego działalności. Po uzgodnieniu z organem podatkowym możliwe jest prowadzenie jednej wspólnej księgi ewidencji z dokonywaniem zapisów w oddzielnych rubrykach tej księgi zgodnie ze specyfiką działalności gospodarczej.

W związku z powyższym przedsiębiorcy indywidualni prowadzący działalność gospodarczą na zasadach ogólnych również są zwolnieni od prowadzenia ewidencji księgowej i sprawozdawczości.

7. Wyniki badania

Podsumowując, można dojść do wniosku, że płatnicy podatku liniowego prowadzą głównie księgę ewidencji przepływu towarów. Indywidualni przedsiębiorcy stosujący uproszczony system opodatkowania bez VAT – księgę przychodów i rozchodów zgodnie z zasadą prowadzenia ewidencji przy uproszczonym systemie opodatkowania, indywidualni przedsiębiorcy działający według ogólnego schematu opodatkowania i płacący podatek dochodowy prowadzą ewidencję również w księdze przychodów i rozchodów i operacji gospodarczych, ale w zupełnie innej formie niż w przypadku księgi przychodów i rozchodów przy uproszczonym systemie opodatkowania bez podatku VAT.

Należy zauważyć, że uproszczona forma prowadzenia ewidencji podatkowej (bez sporządzania wpisów i reguły podwójnego zapisu) ma również swoje drugie dno. Na przykład w połowie roku w związku z przekroczeniem kryterium w zakresie sumy obrotu może pojawić się konieczność przejścia na opodatkowanie na zasadach ogólnych i/lub opłacenia VAT. W takim przypadku przejście na opłacenie VAT pociągnie za sobą konieczność odtworzenia ewidencji księgowej, co wymaga nakładów pracy i czasu. Oprócz tego prowadzenie ewidencji księgowej w porównaniu z ewidencją w formie uproszczonej pozwala na bardziej precyzyjne dostrzeżenie strony finansowej działalności gospodarczej.

Naszym zdaniem można jeszcze zauważyć „wąskie gardła” w przepisach prawa, które ograniczają uproszczenie formy prowadzenia ewidencji przez indywidualnych przedsiębiorców. Podajmy przykład: indywidualny przedsiębiorca płaci podatek dochodowy, nie jest płatnikiem VAT i płaci jeszcze podatek liniowy. W danym przypadku nie ma jednolitego rejestru prowadzenia ewidencji dwóch rodzajów działalności, co oznacza, że nie da się łączyć ich ewidencji. Oddzielna księga ewidencji jest przewidziana dla podatku liniowego, oddzielna dla ewidencji wpływów według podstawowej stawki podatkowej (podatek dochodowy). Jednak w przypadku dwóch rodzajów działalności możliwe są wspólne nakłady na nie. W takim przypadku wymienione nakłady powinny być rozdzielane proporcjonalnie do otrzymanych wpływów, co wpłynie na podlegający opodatkowaniu przychód przy opłacaniu podatku dochodowego, ponieważ przy opłacie podatku liniowego nakłady nie są uwzględniane.

Białoruscy przedsiębiorcy indywidualni nie są zobowiązani do prowadzenia tradycyjnej ewidencji księgowej. Jednak ustawodawca nie przewidział również zakazu jej stosowania. Ci, którzy stosują uproszczony system opodatkowania i płacą podatek od wartości dodanej, a także, ci, którzy przeszli na opodatkowanie na zasadach ogólnych z opłatą VAT, mają prawo do prowadzenia ewidencji księgowej. W takim przypadku zobowiązanie obejmuje również sporządzanie sprawozdawczości w trybie na zasadach ogólnych.

Checielibyśmy odnotować, że przyjęte w ostatnim czasie na Białorusi zmiany w Kodeksie podatkowym pozwolą płatnikom na naliczanie podatków z niewielką korektą ewidencji księgowej. Od 1 stycznia 2013 r. metoda określenia przychodów i rozchodów w ewidencji księgowej będzie stosowana tylko według zasady naliczania. Analogiczny tryb naliczania i opłacania podatków jest stosowany w Federacji Rosyjskiej, Kazachstanie i państwach Unii Europejskiej.

Kodeks podatkowy przewiduje przejście na zasadę naliczania w stosunku do wpływów, dochodów niepochodzących ze sprzedaży, dochodów przy wypełnianiu przez firmy swoich zobowiązań. W projekcie ustawy przewidziana została między innymi opłata VAT, akcyzy, podatku od zysków, podatku przy uproszczonym systemie opodatkowania, podatku liniowego dla producentów produktów rolnych od wysyłki towarów (prac, usług), praw majątkowych niezależnie od wpływu środków pieniężnych, innego majątku na rzecz opłat. Wyjątek będą stanowić podmioty zatrudniające do 15 pracowników i z sumą wpływów nieprzekraczającą 4,1 miliarda rubli białoruskich, prowadzące ewidencję w księdze przychodów i rozchodów. Nie będzie to również dotyczyło przedsiębiorców indywidualnych, którzy korzystają z uproszczonego systemu opodatkowania lub płacących podatek dochodowy.

Tak więc wybierając ewidencję z regułą podwójnego zapisu, płatnik jest zobowiązany do dokonywania ewidencji dochodów metodą naliczania, co w związku ze specyfiką jego działalności nie jest zalecane. Dlatego indywidualny przedsiębiorca staje wobec problemu wyboru: prowadzić uproszczoną ewidencję, która jest związana z dużą liczbą ksiąg ewidencyjnych i dokonywać ewidencji przychodów, czy pro-

wadzić podwójny zapis, który pozwala na otrzymanie bardziej precyzyjnych danych o wynikach działalności gospodarczej i uniknięcie błędów, ale zmusza do uwzględniania wpływów z wysyłki towarów.

8. Zakończenie

Podsumowując, zaznaczymy, że istniejący system ewidencji w formie, która funkcjonuje na Białorusi, wymaga dalszego doskonalenia nie tylko w kierunku uproszczenia ewidencji, ale również jej unifikacji w stosunku do istniejących form opodatkowania.

Naszym zdaniem prowadzenie jednolitej zunifikowanej ewidencji w uproszczonej formie dla wszystkich rodzajów opodatkowania pozwoli przedsiębiorcom indywidualnym zmniejszyć ilość prac biurowych i zwiększyć stopień kontroli działalności finansowej. Pozwoli również na zniwelowanie skutków procesu zmiany systemu podatkowego i zbliżenia się kilku systemów podatkowych.

Oprócz tego należy pozwolić przedsiębiorcom indywidualnym na stosowanie reguły podwójnego zapisu z zachowaniem możliwości uwzględniania przychodów w miarę ich zaksięgowywania na rachunku rozliczeniowym (metoda kasowa).

Literatura

- Gjurdżan V.A., Masinkevič N.E., Ševcova V.V. i in., 2012, *Podatki w Republice Białorusi: Teoria i praktyka w komentarzach*, Mińsk. (В.А. Гюрджан, Н.Э. Масинкевич, В.В. Шевцова [и др.], *Налоги в Республике Беларусь: Теория и практика в цифрах и комментариях* / Минск 2012.
- Instrukcja nr 82 z 15 listopada 2010 zatwierdzona Postanowieniem Ministerstwa ds. Podatków i Opłat Republiki Białorusi. (Инструкцией № 82 от 15.11.2010, утвержденной Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь).
- Kodeks podatkowy Republiki Białorusi. Część ogólna i część szczegółowa, nr 166-Z z 19 grudnia 2012 r. ze zmianami i uzupełnieniami, Krajowy rejestr aktów prawnych Republiki Białorusi, 2013, nr 4 – nr 2/920. (Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая и Особенная часть) от 19 дек. 2012 г. № 166-3: с изм. и доп. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, – 2013. – № 4. – № 2/920).
- Obciążenie podatkowe przedsiębiorców indywidualnych nie zwiększyło się*, Ministerstwo Finansów, Białoruski portal biznesowy, www.interfax.by (27 lutego 2013). (Налоговая нагрузка на индивидуальных предпринимателей в целом не увеличилась – Минфин // Белорусский деловой портал [Электронный ресурс]. www.interfax.by. Дата доступа: 27.02.2013).
- Przedsiębiorcy indywidualni na Białorusi wpłacili w 2010 roku do budżetu 892 miliardy rubli*, Białoruski portal biznesowy, www.belta.by (21 grudnia 2012). (Индивидуальные предприниматели Беларуси в 2010 году уплатили в бюджет 892 млрд. рублей// Белорусский деловой портал [Электронный ресурс]. www.belta.by. Дата доступа: 21.12.2012).

TAX RECORDS OF INDIVIDUAL ENTREPRENEURS IN BELARUS – PROSPECTS OF CHANGE

Summary: The creation of favorable conditions for entrepreneurial activity is one of key strategic factors of sustainable socio-economic development of the Republic of Belarus. In the recent years, there have been positive changes in socio-economic development of the Republic of Belarus in the field of determining the rules of conduct aimed at improving the business climate and increase the investment attractiveness of the state. Today there is intensive work on the improvement of the legislation regulating entrepreneurial activity in order to create more favorable conditions for business development, including the direction of optimization of accounting of economic activity of individual entrepreneurs.

Keywords: individual entrepreneur, registration of entrepreneurial activity, reporting.