

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

В статье рассматривается организация бухгалтерского налогового учета, его взаимосвязь с финансовым и управленческим учетом на современном этапе хозяйствования. Предлагается модель организации бухгалтерского налогового учета, позволяющая предусмотреть различные аспекты учетных работ в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Показана необходимость комплексного подхода к решению задач, стоящих перед налоговым учетом, отмечены особенности его развития в торговых организациях.

The article deals with organization of accounting tax records, its relationship with the financial and management accounting at the present stage of economic management. The author offers a model of organization of accounting tax records that allows providing various aspects of accounting work in accordance with International Financial Reporting Standards. She shows the necessity of an integrated approach to solving problems facing tax accounting, she also notices peculiarities of its development in trade organizations.

Ключевые слова: бухгалтерский финансовый, налоговый и управленческий учет; налоговая система; налоги и сборы; доходы; расходы и затраты.

Key words: financial accounting; tax and management accounting; tax system; taxes and fees; income; costs and expenses.

Введение

В современных условиях хозяйствования в Республике Беларусь повышаются требования к надежности налоговой системы, которая в значительной мере определяется уровнем и динамикой налогового бремени хозяйствующих субъектов. В этих условиях усиливается потребность в достоверной оценке налоговых показателей и реальной информации налогооблагаемых оборотов. Для выполнения данной задачи предназначена система бухгалтерского учета.

Целью налогового учета является формирование полной и достоверной информации об объектах налогообложения, показателях, участвующих в определении налоговой базы в соответствии с налоговым законодательством, исчисление за налоговый период сумм налоговых платежей. Однако проблеме организации бухгалтерского налогового учета в настоящее время не уделяется должного внимания, что приводит к допущению ошибок при исчислении налоговых показателей, к неумению бухгалтеров производить взаимосвязку показателей бухгалтерского финансового, налогового и управленческого учета. Все это негативно отражается на процессе оптимизации налоговой нагрузки на предприятии.

Одной из основных проблем, возникших при введении официально принятого налогового учета, является отсутствие четкой регламентации его методики и организации. Появление такой категории, как налоговый учет, вызывает ряд вопросов о способах его ведения. Возможны различные варианты организации налогового учета:

1. Обособленный налоговый учет. В этом случае налоговый учет ведется параллельно с бухгалтерским с применением самостоятельно разработанных учетных регистров, источниками информации которых являются первичные документы бухгалтерского учета.

2. Замена бухгалтерского учета налоговым, т. е. ведение единого учета на основе использования Типового плана счетов.

3. Ведение налогового учета на основе бухгалтерского финансового учета с использованием данных регистров бухгалтерского учета, а не непосредственно первичных документов.

При первом способе организации налогового учета произойдет значительное увеличение объема работ, что приведет к потребности в дополнительном штате специалистов, необходимости двойной обработки первичных документов, дублированию учетных работ. В результате резко возрастут дополнительные затраты и снизится уровень контрольной функции учета.

Второй способ также вызывает ряд проблем. На практике субъекты хозяйствования, пытаясь объединить оба вида учета, в большинстве случаев нарушают правила ведения бухгалтерского учета

или выбирают способы отражения хозяйственных операций в учете исходя не из экономической эффективности и целесообразности для организации в целом, а из упрощения учетных действий. Данный способ возможен только при совпадении требований налогового и бухгалтерского учета.

Третий способ предполагает комплексный подход к организации бухгалтерского финансового и бухгалтерского налогового учета, поскольку сложившаяся хозяйственная ситуация объясняется различными факторами, основным из которых является наличие разночтения учетной терминологии и показателей в бухгалтерском и налоговом учете.

Выход из сложившейся ситуации, на наш взгляд, заключается в укреплении позиций бухгалтерского учета, показатели которого должны быть основой при подготовке различной информации как финансового, управленческого, так и налогового аспектов. Для этого требуется совершенствовать принципы налогообложения, максимально устранить необоснованные различия, имеющиеся в налоговом законодательстве в части несоответствия понятийного аппарата, принципов признания доходов и расходов, а также определения объектов налогообложения. Отсутствие единого понятийного аппарата вносит неопределенность в понимание отдельных норм, что приводит к непреднамеренным ошибкам.

Проблема взаимосвязи бухгалтерского финансового, налогового и управленческого учета является актуальной, поскольку она позволяет определить различные аспекты единой системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. По нашему мнению, бухгалтерский налоговый учет является комплексным понятием, объединяющим в себе финансовый, налоговый и управленческий аспекты, что показано на нижеприведенном рисунке.



Модель организации бухгалтерского налогового учета

Реализация данной модели бухгалтерского налогового учета может быть обеспечена на основе выполнения следующих этапов учетных работ:

- разработки налогового аспекта в учетной политике организации;
- разработки учетных налоговых регистров и расчетных корректировок с целью определения налоговой базы для исчисления налоговых платежей;
- разработки внутренней управленческой отчетности по расходам, отражающим налоговые отчисления в разрезе зон ответственности, выполняющих управленческие функции.

При разработке в учетной политике налогового аспекта в части исчисления налога на прибыль следует учитывать, что в отношении отдельных доходов и расходов порядок их признания в бухгалтерском финансовом и налоговом учете различен, что влияет на определение финансовых

результатов хозяйственной деятельности организации и налогооблагаемых оборотов для расчета налогов.

Например, с этой целью рекомендуется отразить в учетной политике следующие основные налоговые аспекты:

- порядок определения даты признания выручки от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав исходя из специфики осуществляемой деятельности, условий заключаемых хозяйственных договоров;

- применение инвестиционного вычета, влияющего на сумму затрат при определении налогооблагаемой базы по исчислению налога на прибыль. При этом следует предусмотреть размер применяемого вычета в соответствии с подпунктом 2.6 пункта 2 статьи 130 Налогового кодекса Республики Беларусь, а также перечень объектов, в отношении которых такой вычет будет применяться, что позволит упростить учет и максимально исключить возникновение спорных вопросов при проведении проверок налоговыми органами;

- распределение затрат (льгот) между головной организацией и ее обособленными подразделениями. При этом необходимо предусмотреть порядок списания на затраты, учитываемые при налогообложении, сумм земельного налога и арендной платы за земельные участки, уплачиваемых организацией, поскольку на практике на земельных участках, выделенных юридическому лицу, расположены как головная организация, так и ее филиалы или обособленные подразделения, самостоятельно исчисляющие и уплачивающие налог на прибыль, но не признаваемые плательщиками земельного налога и арендной платы за земельные участки;

- принятие решения об исчислении НДС при передаче объектов между структурными подразделениями одного юридического лица;

- установление метода распределения налоговых вычетов по НДС. При этом можно указать, что налоговые вычеты, приходящиеся на обороты по реализации, освобожденные от НДС, учитываются отдельно. Налоговые вычеты, приходящиеся на остальные обороты по реализации, распределяются методом удельного веса. Кроме того, рекомендуется учесть отдельно налоговые вычеты по определенным видам деятельности или даже по отдельным операциям, если это потребуются для управленческих функций учета;

- определение методики учета товарных операций в торговых организациях, работающих по системе «Tax-Free», что предполагает возврат налога на добавленную стоимость по реализованным товарам.

Кроме того, в учетной политике можно предусмотреть различные варианты корректировки Типового плана счетов бухгалтерского учета в целях налогообложения, такие, например, как ввод дополнительного количества субсчетов к счетам доходов и расходов по аналитическому признаку для исчисления налога на прибыль («включается в налоговую базу», «не включается в налоговую базу»), ввод дополнительных забалансовых счетов с целью отражения постоянных и временных разниц по учету отложенных налоговых активов и обязательств.

Внедрение данных рекомендаций приемлемо в условиях компьютеризации учетных работ.

Таким образом, налоговый аспект учетной политики позволит безошибочно определить налоговую базу для исчисления налогов, более рационально провести работу по оптимизации налоговой нагрузки организации.

При организации налогового учета субъекты хозяйствования должны предусмотреть порядок ведения налоговых регистров. В соответствии с Инструкцией о порядке ведения налогового учета налоговые регистры ведутся с целью обеспечения формирования полной и достоверной информации об объектах налогообложения, показателях, участвующих в определении налоговой базы на основе составления расчетных корректировок.

Расчетными корректировками признаются увеличение, уменьшение или иные изменения в данных бухгалтерского учета, производимые для получения информации о налогооблагаемых показателях. Расчетные корректировки к данным бухгалтерского учета проводятся в том случае, если такие данные содержат недостаточную либо излишнюю информацию об объектах налогообложения.

Если данные бухгалтерского учета об имуществе плательщиков, их обязательствах и хозяйственных операциях, признаваемых налоговым законодательством объектами налогообложения, либо показателями, участвующими в определении размера налоговой базы, соответствуют составу и характеристикам объектов налогообложения и элементов налогового учета, то такие данные бухгалтерского учета принимаются к налоговому учету без расчетных корректировок.

Однако в практической деятельности торговых организаций ведение налоговых регистров становится обязательным, поскольку, как правило, имеются расходы (затраты), не учитываемые при налогообложении по налогу на прибыль, предусмотренные Налоговым кодексом Республики Беларусь (статья 131), а именно:

- выплаты торговым работникам по трудовым договорам в денежной и натуральной формах, не предусмотренные законодательством, или сверх размеров, предусмотренных законодательством;
- компенсация стоимости питания на объектах общественного питания, предоставление его бесплатно;
- суммы недостач товарно-материальных ценностей, товарных потерь сверх норм естественной убыли, списываемых за счет торговых организаций в случаях, предусмотренных законодательством;
- иные затраты.

Субъекты хозяйствования имеют право самостоятельно в удобной для себя форме определиться с порядком ведения регистров бухгалтерского налогового учета, которые можно отражать как на бумажных носителях, так и в электронном виде. Главное, чтобы в них отражалась следующая информация:

- обобщенные данные бухгалтерского учета об элементах налогового учета;
- расчетные корректировки к этим обобщенным данным;
- конечный результат, полученный по каждому элементу налогового учета в результате проведения расчетных корректировок и принимаемый для определения налоговой базы.

Как видно из вышеприведенного рисунка, заполнение регистров налогового учета возможно только после отражения всех хозяйственных операций на счетах синтетического и аналитического учета. В бухгалтерском финансовом и налоговом учете отражение доходов и расходов различается, поскольку применяются разные классификационные признаки. На практике с целью контроля за отдельными элементами налогового учета составляются вспомогательные (промежуточные) налоговые регистры доходов от реализации, расходов от реализации, внереализационных доходов и расходов.

В бухгалтерском учете доходы и расходы отражаются по видам деятельности: текущей, инвестиционной, финансовой. Понятие внереализационных доходов и расходов отсутствует. Данные элементы применяются только для целей налогообложения, что вносит некоторую путаницу в работу бухгалтера, выражающуюся в разном толковании учетной терминологии.

Для определения налоговой базы при исчислении налога на прибыль возникает необходимость в дополнительном составлении учетного регистра по расчетным корректировкам, который отражает доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении. Все это требует дополнительных трудовых затрат. На практике, как правило, данная работа производится вручную. С целью сокращения трудозатрат рекомендуется по счетам 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» в компьютерных программах предусмотреть субсчета «Доходы и расходы, не учитываемые при налогообложении по налогу на прибыль». Аналитический разрез данных субсчетов могут отражать статьи расходов и доходов, учитываемые в качестве расчетных корректировок. Таким образом, учетная информация по данным синтетического и аналитического счетов позволит автоматически вывести единый регистр налогового учета для исчисления налога на прибыль по предлагаемой форме, представленной в нижеприведенной таблице.

Модель организации бухгалтерского налогового учета предусматривает также управленческий аспект. С этой целью рекомендуется выделить зоны ответственности в отношении доходов и расходов по объектам, в рамках которых формируется налоговая нагрузка.

Форма регистра бухгалтерского налогового учета

№ п/п	Наименование показателей	Стоимостная характеристика показателей			Основание для применения корректировки
		по данным бухгалтерского учета	сумма расчетной корректировки	для целей налогообложения	
А	1	2	3	4	5
I	Доходы по видам деятельности				
1.1.	по объектам				
	...				
1.1.1	по статьям				
II	Расходы по видам				

	деятельности				
2.1.	по объектам				
	...				
2.1.1	по статьям				

Управленческий аспект бухгалтерского налогового учета следует реализовать путем отражения информации на счетах бухгалтерского учета активов и обязательств в систематизации и детализации, полезной для управления, т. е. с помощью ведения аналитических разрезов по счетам 20, 25, 26, 44, 90, 91 и другим по видам работ, услуг, структурным подразделениям, объектам торговли и пр. Это позволит получить информационную базу для принятия управленческих решений, организовать внутренний хозрасчет и выявить резервы повышения результативности коммерческой деятельности, оптимизировать налоговую нагрузку в организации.

Заключение

С целью снижения налоговой нагрузки на субъекты хозяйствования необходимо обеспечить рациональную организацию бухгалтерского налогового учета, позволяющую достичь взаимосвязи финансовых, налоговых и управленческих аспектов. Для этого рекомендуется комплекс мероприятий, объединяющих в себе разработку учетной политики организации, налоговых регистров, системы разного уровня аналитических счетов, выходной информации, позволяющей принимать управленческие решения по оптимизации налоговой нагрузки.

Список использованной литературы

Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общая часть : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. : по состоянию на 30 дек. 2014 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

Налоговый кодекс Республики Беларусь. Особенная часть : принят Палатой представителей 11 дек. 2009 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 2009 г. : по состоянию на 30 дек. 2014 г. // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

Инструкция о порядке ведения налогового учета : утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь и постановлением М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 16 дек. 2003 г. № 173/114 // Консультант Плюс : Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

Шаўлюкоў, А. П. Падатковы улiк на вытворчых прадпрыемствах : вучэб. дапам. / А. П. Шаўлюкоў ; Белкаапсаюз, Беларуска гандлева-эканамiчны ўнiверсiтэт спажывецкай кааперацыi. – Гомель : БТЭУ, 2005. – 123 с.

Получено 27.04.2015 г.