

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО НАЛОГОВОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ

В статье рассматривается предлагаемая модель организации бухгалтерского налогового учета, позволяющая раскрыть в комплексе его различные аспекты (финансовый, управленческий и налоговый), которые обеспечивают информационную основу для налогообложения, внутреннего налогового контроля. Рекомендуются мероприятия с целью рационального исчисления налоговых показателей в условиях автоматизации учета, усиления контроля за выполнением налоговых обязательств и разработки стратегии оптимизации налогов.

The article highlights the model of tax accounting enabling to reveal its various aspects: financial, managerial and tax which provide information basis for taxation, internal tax control. Measures for rational calculating tax indicators in conditions of automation of accounting, increase in controlling tax obligations and development of tax optimization strategy are recommended.

В современных условиях функционирования налоговой системы Республики Беларусь усиливается значение исполнения налогового обязательства плательщиками налогов и сборов перед государством. Расчеты по налогам и сборам занимают значительное место в хозяйственной деятельности организаций. От этого зависит не только состоятельность бюджета страны, но и благосостояние обычных граждан. Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с первых дней существования государства. Развитие и изменение форм государственного устройства неизбежно сопровождается преобразованием налоговой системы. Налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, научно-технический прогресс. В современных условиях хозяйствования налоги выполняют столь важную роль, что можно с уверенностью сказать, что без хорошо налаженной, четко действующей налоговой системы, отвечающей условиям развития общественного производства, эффективная рыночная экономика невозможна. В этих условиях усиливается потребность в достоверной оценке налоговых показателей и реальной информации налогооблагаемых оборотов. Система налогового учета предназначена для выполнения данной задачи. Однако проблеме организации налогового учета в настоящее время не уделяется должного внимания, что приводит к допущению ошибок при исчислении налоговых показателей, неумению бухгалтеров производить взаимоувязку показателей бухгалтерского, налогового и управленческого учета. Все это негативно отражается на процессе оптимизации налоговой нагрузки на предприятия.

Для того, чтобы выработать методику организации и ведения учета в целях налогообложения и налогового контроля, обосновать теоретико-методологические основы налогового учета, а также определить направления его развития необходимо учесть международный опыт. В международной практике можно констатировать наличие двух основных систем взаимосвязи бухгалтерского учета и налогообложения:

- англо-американской модели;
- континентальной модели.

Для англо-американской модели характерно параллельное действие бухгалтерского и налогового учета, которые максимально друг от друга отделены и выполняются разными структурами организации. Налоговый учет в этом случае представляет собой не совокупность правил, направленных на трансформацию бухгалтерского учета, а совершенно самостоятельную систему, подчиняющуюся собственным правилам. Данная модель предполагает, что налоговый учет не взаимосвязан с бухгалтерским.

Континентальная модель рассматривает налоговый учет как совокупность определенных правил, направленных на трансформацию бухгалтерского учета. В данных условиях характерна высокая опасность доминирования налогового учета над бухгалтерским.

В основу приведенной классификации положен признак, характеризующий источники

привлечения организациями дополнительных финансовых средств. Англо-американская модель базируется на привлечении капитала внешних инвесторов, располагающих свободными денежными средствами и желающими их инвестировать с целью получения доходов в виде дивидендов. Следовательно, в данной модели финансовый учет является доминирующим. Он предоставляет информацию о величине бухгалтерской прибыли как основы исчисления доходов инвесторов.

В континентальной модели обладают и управляют значительными финансовыми ресурсами крупные финансовые структуры, сросшиеся с государством. Финансовые корпорации на основе межгосударственных бюджетов финансируют, перераспределяют свои средства, являются основными пользователями информации налогового учета, которая выходит на первый план.

Таким образом, в данных моделях основные пользователи информации определяют приоритет того или иного вида учета и его место в системе хозяйственного учета. В современных условиях хозяйствования Республика Беларусь относится к модели стран со смешанной экономикой, для которой характерна взаимосвязанная система финансового и налогового учета. Подводя итог вышеизложенному, следует выделить следующие способы ведения учета в целях налогообложения:

- Обособленный налоговый учет. В этом случае налоговый учет ведется параллельно бухгалтерскому с применением самостоятельно разработанных учетных регистров, источником информации которых являются первичные документы бухгалтерского учета.

- Замена бухгалтерского учета налоговым, т. е. ведение единого учета на основе использования типового плана счетов.

- Ведение бухгалтерского налогового учета на базе бухгалтерского финансового учета на основе использования данных регистров бухгалтерского учета, а не непосредственно первичных документов.

При первом способе организации налогового учета произойдет значительное увеличение объема работ, что приведет к дополнительной потребности в 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 либо 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.

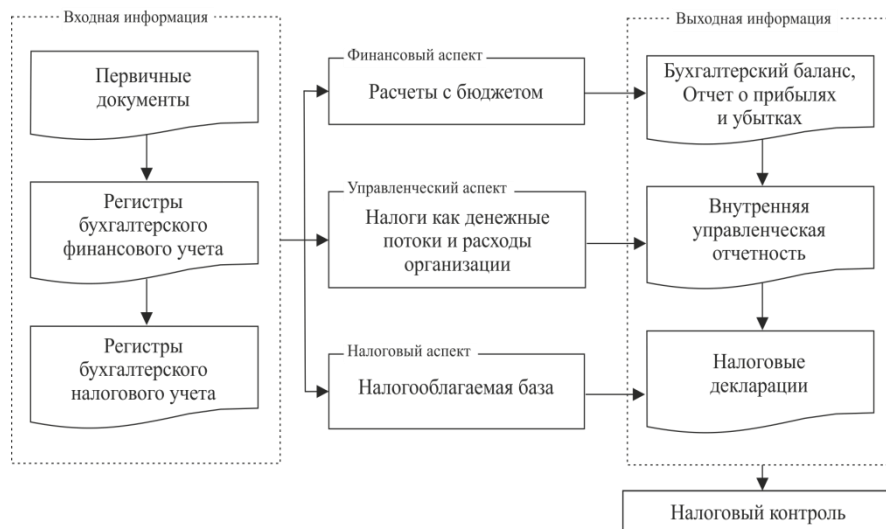
Выход из сложившейся ситуации, на наш взгляд, заключается в укреплении позиций бухгалтерского учета, показатели которого должны быть основой при подготовке различной информации как финансового, управленческого, так и налогового аспектов. Для этого требуется совершенствовать принципы налогообложения, 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. Следовательно, бухгалтерский учет, на наш взгляд, следует рассматривать как совокупность трех его видов:

- бухгалтерского финансового учета;
- бухгалтерского налогового учета;
- бухгалтерского управленческого учета.

С целью обеспечения достижения оптимизации налоговой нагрузки субъектов хозяйствования необходимо в целях управления налогообложением предусмотреть при разработке методики бухгалтерского налогового учета финансовый, налоговый и управленческий аспекты информационной емкости показателей отчетности, что отражено на рисунке.

Модель организации бухгалтерского налогового учета и контроля



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

- разработка налогового аспекта в учетной политике организации;
- введение дополнительных субсчетов и широкого спектра аналитических аспектов по счетам затрат и расходов для обеспечения налогового контроля и принятия управленческих решений по оптимизации налоговой нагрузки;
- разработка учетных налоговых регистров и расчетных корректировок с целью определения налоговой базы для исчисления налоговых платежей;
- разработка внутренней управленческой отчетности по расходам, отражающим налоговые отчисления в разрезе зон ответственности, выполняющих управленческие функции;
- налоговый контроль;
- составление налоговых деклараций.

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 налога на прибыль.

При расчете суммы налогооблагаемой прибыли очень важно определить расходы, не учитываемые при налогообложении по налогу на прибыль. Например, в торговой деятельности с этой целью рекомендуется по счетам расходов 44 «Издержки обращения», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы» ввести субсчета второго порядка, учитываемые при налогообложении, а также не учитываемые при налогообложении.

По данным субсчетов также необходимо выделить аналитический разрез, показывающий отражение статей расходов по их наименованиям, объектам, местам возникновения и пр.

Данная информация может быть использована в целях налогового контроля и управления налогообложением.

По счету 18 «Налог на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным товарам, работам, услугам» рекомендуется учитывать следующие показатели:

- НДС по приобретенным долгосрочным активам, в том числе:
 - собственных основных средств и нематериальных активов;
 - полученных на безвозмездной основе;
 - взятых по лизингу;
 - переданных в аренду;
- НДС по оказанным работам и услугам;
- НДС по приобретенным материалам, товарам, в том числе:
 - за счет собственных средств;
 - за счет паевых (членских) взносов.

Данная информация необходима для контроля правильности исчисления НДС и налоговых вычетов по приобретенным материалам и товарам, переданных членам некоммерческих организаций, поскольку передача таких товаров не признается объектом налогообложения НДС.

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 иное изменение в данных бухгалтерского учета, производимое для получения сведений о налогооблагаемых показателях. Расчетные корректировки к данным бухгалтерского учета проводятся в случае, если такие сведения 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.

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 ст. 131 Налогового кодекса Республики Беларусь, 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 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 отличается, поскольку применяются различные 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 трудовых затрат и автоматизированного составления регистров налогового учета рекомендуется, как было указано, дополнительное введение субсчетов и расширенных аналитических аспектов по счетам доходов и расходов, которые могут быть использованы в качестве расчетных корректировок. Таким образом, учетная информация по данным синтетическим и аналитическим счетам позволит автоматически вывести единый регистр налогового учета для исчисления налога на прибыль. 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.

Это позволит получить информационную базу для принятия управленческих решений,

организовать внутренний хозрасчет и выявить резервы повышения результативности коммерческой деятельности, оптимизировать налоговую нагрузку в организации.

Осуществление внутреннего налогового контроля за исчислением и уплатой налогов возложено на хозяйствующие субъекты, где контроль выполняет ряд функций: проверочную, регулятивную, информационную. Все эти функции подчинены единой цели – снизить потери от штрафных санкций налоговых органов, обеспечить субъектов контроля информацией для принятия управленческих решений по оптимизации налогов и снижению штрафных санкций.

В крупных организациях функцию налогового контролера целесообразно отделить от функций бухгалтера, создав специальную службу (подразделение), в состав которой должны входить специалисты, осуществляющие налоговое планирование и налоговый контроль. Либо функции налогового контроля осуществляет заместитель главного бухгалтера по налогам.

Функции службы внутреннего налогового контроля определяются в зависимости от цели контроля, которая ориентирована на контроль полноты и реальности отраженных в учете доходов и расходов, законности начисляемых и уплачиваемых налогов. Исчисление налогов имеет множество специфических нюансов и обуславливает возникновение больших проблем для бухгалтеров. Поэтому организация сможет осуществлять свою деятельность более эффективно, если бухгалтер сможет получать ответы на свои вопросы у специалиста внутреннего налогового контроля, хорошо знающего специфику деятельности и налогообложения.

К основным задачам внутреннего налогового контроля целесообразно отнести контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью определения объектов налогообложения, налоговых ставок и исчисления налогов в зависимости от осуществляемого вида деятельности и других аспектов, обоснованностью применения налоговых льгот, своевременностью предоставления налоговых деклараций. Кроме того, в ходе налогового контроля должны быть выяснены причины просрочки платежей, источники начисления налоговых платежей и штрафных санкций, определены меры по недопущению нарушений.

В качестве завершающей стадии внутреннего налогового контроля следует рассматривать оптимизацию налогов, стратегической целью которой является не только экономия на налоговых платежах, но и сведение к минимуму штрафных санкций со стороны налоговых органов, снижение налоговых рисков. Налоговая оптимизация должна быть направлена не только на поиск всех возможных вариантов уменьшения налогов, но и на обоснование правильности исчисления сумм налогов, особенно в спорных ситуациях. В процессе налоговой оптимизации можно выделить ряд этапов:

- Первый этап – создание коммерческой организации, когда формулируются цели и задачи нового образования, определяется, следует ли использовать те налоговые льготы, которые предоставлены законодательством.
- Второй этап – выбор наиболее выгодного с налоговой точки зрения места расположения организации и ее структурных подразделений.
- Третий этап – выбор одной из существующих организационно-правовых форм юридического лица или формы предпринимательства без образования юридического лица.
- Четвертый этап – анализ всех предоставленных налоговым законодательством льгот по каждому из налогов.
- Пятый этап – анализ всех возможных форм сделок, планируемых в коммерческой деятельности, с позиции минимизации совокупных налоговых платежей.
- Шестой этап – решение вопроса о рациональном размещении активов и прибыли, когда учитываются предполагаемая доходность инвестиций и налоги, уплачиваемые при получении этого дохода.

Первые три этапа налоговой оптимизации выполняются в одноразовом порядке до регистрации организации, а остальные относятся к текущей деятельности и должны осуществляться постоянно в ходе процесса хозяйственной деятельности на всех ее уровнях.

Рекомендуется следующий комплекс мероприятий по обеспечению налоговой оптимизации:

- налоговый календарь, предназначенный для прогнозирования и контроля правильности исчисления и соблюдения сроков уплаты в бюджет необходимых налоговых платежей;
- стратегия оптимизации налоговых обязательств с четким планом реализации;
- точное исполнение налоговых и прочих обязательств, недопущение дебиторской задолженности по хозяйственным договорам за отгруженную продукцию на сроки, превышающие срок исковой давности;
- эффективная система бухгалтерского учета, позволяющая получать оперативную объективную информацию о хозяйственной деятельности для целей налогового планирования.

Должным образом организованная налоговая оптимизация предусматривает изучение всех предлагаемых к подписанию хозяйственных договоров на предмет их налоговых последствий.

Управленческий аспект бухгалтерского налогового учета, предусматривающий составление

внутренней управленческой отчетности, позволяет выделить зоны ответственности в отношении доходов и расходов по объектам, в рамках которых формируется налоговая нагрузка, что также будет способствовать принятию решений по оптимизации налогов.

Результаты налоговой оптимизации необходимо оценивать не только по суммам уменьшенных налогов и принесенных выгод, но и с точки зрения снижения возможного ущерба и издержек, которые были бы неизбежны при ведении хозяйственной деятельности без учета существующих особенностей налогообложения.

Комплексное и целенаправленное использование субъектом хозяйствования методических аспектов рациональной организации бухгалтерского налогового учета и контроля позволит обеспечить снижение налоговой нагрузки и усилить контрольные функции учета, укрепить расчетно-платежную дисциплину по расчетам с бюджетом, устранить недостатки при исчислении налоговых платежей до проведения налоговой проверки, снизить налоговые риски.