

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: СОСТОЯНИЕ, ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ

*Т.П. Винокурова, БТЭУ
Т.Л. Кравченко, канд. экон. наук, доцент БГЭУ*

На протяжении семидесяти с лишним лет учет в СССР и в странах с рыночной экономикой развивался в различных направлениях. Страны, входящие в СССР, жили в условиях командно-административной системы. Бухгалтерский учет, как, впрочем, и большинство видов деятельности в то время был подчинен интересам государства. Он жестко регламентировался различными нормативными документами и ведомственными инструкциями.

В эпоху плановых пятилеток и тотальной госсобственности не было ни реальных налогоплательщиков, ни налоговых органов. Что прибыль предприятий, что налог на эту прибыль – все было государственным. Те налоги, которые существовали в то время, были лишь некой формальностью. Даже подоходный налог с заработной платы по своей сути налогом не являлся – если бы государство на эту сумму урезало всем зарплату и отменило его, ничего бы не изменилось. В то же время на Западе учет эволюционировал под воздействием акционеров, инвесторов, кредиторов и других лиц, заинтересованных в получении объективной информации о деятельности предприятия. В результате после того, как железный занавес был поднят, выяснилось, что за границей с учетом «не все в порядке». Вместо строгого и четкого, как в СССР, у них были лишь общие принципы – все остальное бухгалтеры определяли самостоятельно. К тому же наряду с бухгалтерским учетом существовали незнакомые управленческий и налоговый учет.

В начале 90-х экономика стран постсоветского пространства начала движение к рынку. Ситуация в корне изменилась: появились частные собственники, предприниматели, возникла необходимость собирать с них налоги, контролировать их деятельность. Пришлось вносить изменения в закостенелые формы учета.

В 1991 году был принят План счетов бухгалтерского учета, а в 1992 – Положение о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), ставшее настольной книгой каждого бухгалтера. По сути, бухгалтерский учет стал существовать, прежде всего, для правильного расчета налогов, а рядом с ним стал развиваться управленческий учет.

Так бы оно и продолжалось до сих пор, но усиление интеграционных процессов в странах сообщества потребовало совершенствования системы налогообложения, налогового законодательства, а также соответствия бухгалтерского учета международным принципам.

В настоящее время приняты Налоговые кодексы в Республике Казахстан, Кыргызской Республике и Республике Таджикистан. Позднее вводится Налоговый кодекс в Российской Федерации и продолжается работа над Налоговым кодексом в Республике Беларусь. В Республике Беларусь Общая часть Налогового кодекса вступила в действие с 01.01.2004 г., проект которой разработан по аналогии с российским документом, а также с учетом современных мировых принципов налогообложения.

Обязательное ведение налогового учета предусмотрено налоговым законодательством Российской Федерации с 01.01.2002 г., а Республики Беларусь – лишь с 01.01.2004 г. На постсоветском пространстве раньше всех налоговый учет был введен в Украине – с июля 1997 года. Разделение учета на бухгалтерский и налоговый начинается с того момента, когда суммы стоимости имущества, доходов и расходов для определения налогооблагаемого оборота перестают совпадать с суммами, заносимыми в бухгалтерскую (финансовую) отчетность. В Беларуси такой диссонанс появился в связи с введением нового Типового плана счетов бухгалтерского учета с 1 января 2004 года. Это обусловлено, прежде всего, тем, что формирование прибыли в бухгалтерском учете не учитывает правила формирования налогооблагаемой прибыли, отсутствует счет 81 «Использование прибыли». Таким образом, с 2004 года налоговый учет отделен от бухгалтерского учета.

С разделением бухгалтерского и налогового учета в Республике Беларусь возникает ряд проблем: увеличивается документооборот, формы предоставления данных на бумажных носителях определяются налогоплательщиком самостоятельно, что влечет за собой ряд трудностей, как для субъектов хозяйствования, так и для налоговых органов. Следует отметить, что в Республике Беларусь целостная концепция налогового учета, определяющая его теоретические основы и методологическую базу, окончательно еще не сформирована, что вносит некоторые трудности в его практическом применении.

Анализируя мнения различных авторов в периодической печати, выделим несколько способов ведения налогового учета в зарубежных странах: обособленный налоговый учет (обособленный налоговый учет – это англо-американская модель). В большинстве европейских стран его нет. Во Франции, например, используется специальный переходный бланк – это большая таблица, целая брошюра. Она позволяет перейти от балансовой общей прибыли, полученной в бухгалтерском учете к налогооблагаемой прибыли (по требованиям налогового законодательства). Ведение налогового учета на базе бухгалтерского учета при помощи корректировок (используется почти во всех странах Европы); используя регистры бухгалтерского учета, дополненные рекви-

зитами, необходимыми для исчисления налога на прибыль; замена бухгалтерского учета налоговым, то есть ведение учета с использованием бухгалтерского Типового плана счетов, но с отражением доходов и расходов в соответствии с требованиями налогового законодательства.

В настоящее время в Республике Беларусь методология, методика и организация налогового учета не определена. Основным документом, регламентирующим порядок ведения налогового учета, является «Инструкция о порядке ведения налогового учета», утвержденная постановлением Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 16.12.2003 г. №173/114. Однако в ней не приведены формы регистров налогового учета, не раскрыт порядок их ведения, приемы систематизации и обобщения информации по налоговому учету, формы представления данных на бумажных носителях. Чуть подробнее рассмотрены регистры налогового учета по налогу на прибыль в «Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль», утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь 31.01.2004 г. № 19. В соответствии с данной инструкцией налогоплательщики должны вести следующие виды регистров налогового учета:

- регистры доходов (регистр доходов от реализации товаров (работ, услуг), регистр доходов от внереализационных операций, регистр доходов, полученных из-за рубежа);
- регистры расходов (регистр расходов по производству и реализации товаров (работ, услуг), регистр внереализационных расходов, регистр расходов, приходящихся на доходы, полученные из-за рубежа, в соответствии с налоговым законодательством Республики Беларусь);
- регистр расчетных корректировок.

Другими инструкциями по налоговым платежам ни состав, ни содержание регистров по налоговому учету не определен, что затрудняет ведение налогового учета на предприятиях. По остальным налогам (кроме налога на прибыль) предприятия самостоятельно определяют способ ведения налогового учета, формы налоговых регистров, что находит отражение в приказе о налоговой политике предприятия. В настоящее время предприятия составляют налоговые декларации (расчеты) по отдельным налогам и обязательным неналоговым платежам, однако сводная отчетность по налоговому учету отсутствует. Раньше, до введения налогового учета, бухгалтерский учет велся для налоговых целей, а информация бухгалтерской отчетности широко использовалась налоговыми органами для контроля за правильностью и полнотой расчетов с бюджетом. В частности, из формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» можно было изучить отдельные показатели, используемые для расчетов налогов и других обязательных платежей, уплачиваемых из прибыли. В форме №5 «Приложение к балансу» бухгалтерской отчетности была справка о расчетах с бюджетом, в которой были развернуто приведены данные по всем основным налогам, уплаченным предприятием. С введением новых форм бухгалтерской отчетности из нее исключена подробная информация по налоговому учету и появилась необходимость в разработке сводной налоговой отчетности, на основе которой можно было бы проанализировать полноту расчетов с бюджетом и оценить степень налоговой нагрузки на предприятие.

Внедрение налогового учета на предприятии проходит несколько этапов.

На первом этапе изучают информационную возможность регистров бухгалтерского учета для использования их в налоговом учете, определяют необходимость дополнительной информации для целей налогового учета, порядок получения информации из данных бухгалтерского учета.

На втором этапе с учетом объемов учетной работы, численности и квалификации работников бухгалтерской службы устанавливают перечень регистров налогового учета, разрабатывают формы учетных регистров. При необходимости для целей налогового учета может быть пересмотрен рабочий план счетов бухгалтерского учета с выделением субсчетов второго и третьего порядков для детализации доходов и расходов предприятия с целью сокращения регистров налогового учета и оптимизации документооборота. Все эти изменения фиксируются в приказе об учетной политике предприятия. На втором этапе также определяется вариант ведения налогового учета.

На третьем этапе вносятся изменения в систему налогового учета при изменении налогового законодательства, и осуществляется контроль за достоверностью информации.

В Республике Беларусь возможно применение следующих вариантов налогового учета:

- **раздельное ведение бухгалтерского и налогового учета.** При этом варианте взаимодействие двух видов учета сводится к минимуму: общими для них являются лишь первичные документы. Налоговый учет ведется самостоятельно почти без использования данных бухгалтерского учета. При этом налоговые регистры ведутся в соответствии с требованиями налогового законодательства, а не бухгалтерского учета, что практически исключает ошибки по расчету налогов. Однако такой вариант приемлем только для крупных предприятий, имеющих корпоративную структуру, так как он ведет к чрезмерному усложнению системы учета на предприятиях, увеличению штата учетных работников, росту издержек;

- **ведение налогового учета на основе данных бухгалтерского учета.** При этом варианте формирование показателей налогового учета осуществляется на основе данных бухгалтерского учета. При

необходимости для целей налогового учета создаются комбинированные регистры бухгалтерского учета, в которые включают реквизиты, необходимые для определения налоговой базы для расчета налогов. Этот вариант ведения налогового учета менее трудоемок и не требует значительных затрат на ведение налогового учета. Кроме того, сохраняется устойчивая связь между бухгалтерским и налоговым учетом. Однако применение этого варианта оправдано только в том случае, если группировка и учет объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения не отличается от организации и методики бухгалтерского учета, принятой на предприятии;

- **комбинированный вариант ведения налогового учета.** При этом варианте наряду с регистрами бухгалтерского учета применяют аналитические регистры налогового учета, на основе которых производят расчет налогооблагаемой базы и сумм налогов. Этот вариант ведения налогового учета целесообразно использовать в тех случаях, когда группировка и учет объектов и хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают (например, в бухгалтерском учете используется метод признания доходов по оплате, а в налоговом – по начислению). Он позволяет использовать в максимальной степени данные бухгалтерского учета и одновременно обеспечивает правильность расчетов налоговой базы и налогов;

- **ведение бухгалтерского учета по требованиям налогового учета.** При использовании этого варианта бухгалтерский учет ведется по правилам налогового законодательства. В этом случае обеспечивается правильность и точность исчисления налогов и обязательных неналоговых платежей. Однако бухгалтерская отчетность при таком методе ведения налогового учета нередко неправильно отражает финансовое состояние предприятия.

Ввиду того, что в Республике Беларусь налоговый учет субъекты хозяйствования организуют самостоятельно, соблюдая законодательно утвержденные рекомендации, наибольшее распространение получили второй и третий варианты, то есть налоговый и бухгалтерский учет насколько это возможно приближены друг к другу. В России налоговый учет значительно отдален от бухгалтерского учета и является более автономным, чем в Республике Беларусь.

Рассмотрим организацию налогового учета на примере предприятий потребительской кооперации. В потребительской кооперации налоговый учет организован при помощи корректировки плана счетов бухгалтерского учета путем ведения в одном плане счетов и бухгалтерского и налогового учета с введением двух субсчетов по аналитическому признаку: «Включается в налогооблагаемую базу» и «Не включается в налогооблагаемую базу». Данный порядок организации налогового учета позволяет улучшить документооборот, упростить формирование налогооблагаемой прибыли и максимально сблизить бухгалтерский и налоговый учет. Модели налогового учета, применяемые на предприятиях потребительской кооперации, можно представить в виде схем (рис. 1, 2).

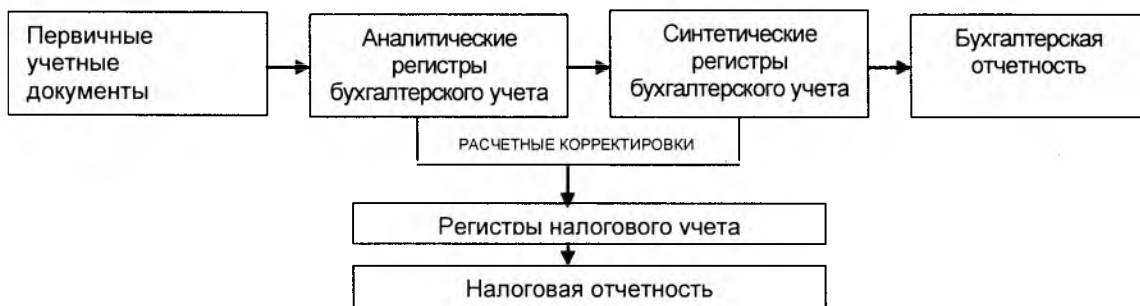
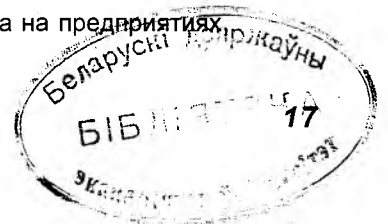


Рис. 1. Модель налогового учета на основе корректировочных записей, действующая на предприятиях потребительской кооперации Республики Беларусь



Рис. 2. Ведение налогового учета на основе данных бухгалтерского учета на предприятиях потребительской кооперации Республики Беларусь



Предприятия потребительской кооперации уплачивают в основном следующие виды налогов и других обязательных платежей в бюджет: НДС, налог с продаж автомобильного топлива, налог на недвижимость, налог на прибыль, чрезвычайный чернобыльский налог, обязательные отчисления в государственный фонд содействия занятости, земельный налог, экологический налог, местные налоги и сборы. К местным налогам относятся: налог с продаж товаров в розничной торговле; налог на услуги; целевые сборы (транспортный сбор на обновление и восстановление транспорта общего пользования, используемого на маршрутах в городском пассажирском, пригородном и междугородном автобусном сообщении; сбор на содержание и развитие инфраструктуры города или района); сбор с заготовителей.

Согласно учетной политике предприятий потребительской кооперации выручка от реализации и признание соответствующей полученной выручке прибыли производится по мере отпуска товаров и предъявления покупателю расчетных документов и учитывается на счетах 90 «Реализация» или 91 «Операционные доходы и расходы». Согласно Рабочего плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций потребительской кооперации Республики Беларусь, утвержденного постановлением Правления Белкоопсоюза Республики Беларусь от 30.12.2003 г. № 515, счет 90 «Реализация» имеет только субсчета по отраслям хозяйственной деятельности организаций потребительской кооперации, в частности, 90/1 «Реализация товаров, работ, услуг в оптовой торговле»; 90/2 – в розничной торговле; 90/3 – в общественном питании; 90/4 – в заготовках; 90/5 – в производстве; 90/6 в автотранспорте; 90/7 – в прочих отраслях. На субсчете 91/1 учитываются операционные доходы и расходы, включаемые в налогооблагаемую прибыль; на субсчете 91/2 учитываются операционные доходы и расходы, не включаемые в налогооблагаемую прибыль; на субсчете 92/1 учитываются внереализационные доходы и расходы, включаемые в налогооблагаемую прибыль; на субсчете 92/2 учитываются внереализационные доходы и расходы, не включаемые в налогооблагаемую прибыль. Субсчета имеет и счет 44 «Расходы на реализацию»: 44/1 в оптовых торговых предприятиях; 44/2 – в розничных торговых предприятиях; 44/3 – на предприятиях общественного питания; 44/4 – на заготовительных предприятиях; 44/5 – расходы на управление потребсоюзами и райпо; 44/6 «Коммерческие расходы». Также данные субсчета счета 44 имеют два субсчета: субсчет 1 «Расходы, вычитаемые из налогооблагаемой прибыли» и субсчет 2 «Расходы, не вычитаемые из налогооблагаемой прибыли». Следует отметить, что превышение расходов сверх норм происходит крайне редко поэтому данные субсчета подразумеваются и используются только по мере необходимости. На счете 99 «Прибыли и убытки» учитываются прибыли и убытки текущего периода. На практике счет 99 также подразделяется по отраслям деятельности организаций системы потребительской кооперации. Аналитический учет по счетам 90, 91, 92, 99 ведется в книге формы к-39, которая является регистром бухгалтерского и налогового учета. Данная информация в учетной политике выделена в связи с тем, что на предприятии для учета доходов и расходов, включаемых и не включаемых в налогооблагаемую прибыль, открываются соответствующие субсчета.

Ведение счета 90 «Реализация» в разрезе отраслей организаций потребительской кооперации на первый взгляд облегчает ведение бухгалтерского учета, но в то же время получается, что данный счет в различных регистрах проходит под разными названиями. Например, при списании с субсчета 90/2 «Реализация товаров, работ, услуг в розничной торговле» на субсчет 99/2 «Прибыли и убытки в розничной торговле» прибыли (убытка) от реализации в рознице номер счета не меняется, а меняется только его название, то есть субсчет 90/2 в данном случае уже называется «Прибыли (убытки) от реализации», для чего в типовом Плане счетов предусмотрен субсчет 90/9. Таким образом, наличие у одного счета нескольких названий и значений представляется некорректным. Кроме того, для многоотраслевой организации показывать на счете 90 отраслевую принадлежность можно счетами третьего порядка, например, 90/1-2 «Выручка от реализации товаров, работ, услуг в розничной торговле», 90/2-2 «Себестоимость реализации товаров, работ, услуг в розничной торговле» и т.д. в соответствии с типовым Планом счетов и Рабочим планом счетов для предприятий потребительской кооперации. Все это позволит сделать учет более прозрачным, то есть не будет необходимости постоянно указывать счета, достаточно будет только приводить их цифровые обозначения. Деление счетов 91 и 92 на субсчета для целей налогового учета представляется разумным, но также, по нашему мнению, есть необходимость указывать их отраслевую принадлежность субсчетами третьего порядка. Кроме того, возникает вопрос, какой смысл в цифровом обозначении счетов, если в регистрах их нужно постоянно подписывать, иначе, при отсутствии записи будет не понятно, к какой отрасли деятельности предприятия относятся суммы?

Налогооблагаемая прибыль формируется в отдельном регистре по отраслям. Суммы сначала разносятся на счет 99 по отраслям, а затем в многоотраслевой организации в отдельной ведомости делается выписка с этих счетов и рассчитывается общая сумма прибыли отчетного периода. Затем в другой ведомости в произвольной форме из бухгалтерской прибыли путем корректировок, а точнее обратных действий рассчитывается налогооблагаемая прибыль. Данные сводные расчеты делаются для заполнения единой декларации по налогу на прибыль, а также местных целевых сборов с прибыли. Следует отметить, что данному своду не хватает систематизации, что делает его понятным для ограниченного количества лиц. Придание данному регистру систематизации сделает его понятным для всех пользователей информацией, в том числе и для

Таблица 1

Виды деятельности	Доходы от реализации товаров, работ, услуг	Налоги с выручки	Покупная стоимость товаров	Издержки производства и обращения в пределах норм	Прибыль (убыток) от реализации товаров, работ, услуг (гр.1-гр.2-гр.3-гр.4)	Сальдо операционных доходов и расходов, включаемых в налогооблагаемую прибыль (субсчет 91/1)	Сальдо внереализационных доходов и расходов, включаемых в налогооблагаемую прибыль (субсчет 92/1)	Прибыль (убыток) прошлых периодов, выявленная в отчетном периоде	Налогооблагаемая прибыль, (гр.5 ± гр.6 ± гр.7 ± гр.8)	Издержки производства и обращения сверх норм (субсчет 44/2)	Сальдо операционных доходов и расходов, не включаемых в налогооблагаемую прибыль (субсчет 91/2)	Сальдо внереализационных доходов и расходов, не включаемых в налогооблагаемую прибыль (субсчет 92/2)	Прибыль (убыток) отчетного периода (гр.9-гр.10 ± гр.11 ± гр.12)
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Итого													

налоговых органов, при проверке правильности составления декларации по налогу на прибыль с минимальной затратой времени. Рекомендуемый сводный расчет прибыли отчетного периода для целей бухгалтерского и налогового учета по видам деятельности предприятия представлен в таблице 1. Кроме заполнения декларации по налогу на прибыль данный расчет может служить основой для расчета местных целевых сборов с прибыли и отчета о прибылях и убытках, так как в нем можно рассчитать не только налогооблагаемую прибыль, но и прибыль (убыток) от реализации и прибыль (убыток) отчетного периода.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь.— Мн., 2004.
2. Инструкция о порядке ведения налогового учета. Утверждена постановлением Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 16.12.2003, № 173/111.
3. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль. Утверждена постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2004 г. № 19 (с учетом изменений и дополнений).
4. Налоговый кодекс Российской Федерации.— М., 2004.
5. Бухгалтерский учет: Учебное пособие/ Под ред. Я.В. Соколова.— М.: Проспект, 2004.
6. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: Учебно-практическое пособие.— Мн.: ФУАинформ, 2004.
7. Кульпина А. Возможные варианты ведения налогового учета/ Национальный бухгалтерский учет.— 2004.— № 3.— С. 38-42.
8. Костян Д. Как вести налоговый учет/ Налоговый вестник— 2005.— № 11.
9. Налоговый учет в организациях: Постановки. Регистры.— М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003.— 344 с.
10. Пищик Т.В. Совершенствование регистров налогового учета в Республике Беларусь/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2005.— № 4.— С. 12-15.
11. Сиглюк С.В. Регистры налогового учета/ Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.— 2004.— № 16.— С. 56-73.
12. Сидельникова Л.Б., Назарян Е.Н. Налоговый учет и учетная политика организаций для целей налогообложения.— М.: ИКФ Омега-Л, 2002.— 208 с.

**МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРОВ
В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РАЗВИТИЯ**

*А.Б. Галун, канд. экон. наук, доцент кафедры
банковского дела, анализа и аудита БТЭУ*

Основная цель хозяйственной деятельности коммерческой организации — это получение прибыли. Главным источником ее получения в торговых организациях является выручка от реализации товаров. Управление объемами продаж в организациях торговли — это первостепенная задача ее руководства, успешное выполнение которой во многом предопределяет рентабельность хозяйственной деятельности, успех на рынке, конкурентоспособность, финансовую устойчивость и имидж. Просчеты в системе управления продажами грозят торговой организации нарушением ритмичности работы и нормальной платежеспособности, ухудшением расчетной дисциплины, и, в конечном итоге, убыточностью и банкротством. Таким образом, в процессе реализации товаров торговая организация должна заработать соответствующий доход, так как именно его размер и уровень при сопоставлении с затратами формирует прибыльность (рентабельность) субъекта хозяйствования. Снижение выручки от реализации товаров непременно приведет к потере доходов и прибыли организации.

Величина выручки от реализации товаров в оптовой торговле определяется по стоимости товаров в денежном выражении на момент ее признания по продажным (отпускным) ценам с налогом на добавленную стоимость и другими налогами с реализации; а также стоимостью полученных или подлежащих получению товаров при товарообменных операциях, в сумме дебиторской задолженности на условиях отсрочки оплаты по коммерческому кредиту.

Последующий (ретроспективный) анализ связан с третьей стадией непрерывного управления — *контролем*. Таким образом, анализ выручки от реализации товаров может проводиться как автономно, так и являться неотъемлемой частью изучения доходов организации.

В процессе анализа выручки от реализации товаров решаются следующие задачи:

- 1) анализ выполнения плана и динамики выручки от реализации товаров, установление причин и последствий возникших отклонений;
- 2) анализ маркетинговой стратегии организации;
- 3) анализ выполнения оптовой организацией договорных обязательств по поставкам товаров;
- 4) анализ стабильности получения выручки;