

дит может быть весомым подспорьем в работе ревизора и оказать существенное влияние на повышение эффективности его работы, полноту и качество выполнения его функций и поставленных перед ним задач.

Таким образом, взаимодействие аудита и ревизии — это сотрудничество, взаимопомощь и взаимодополнение, обусловленные практической необходимостью и требованиями действительности.

*О.Н. Будникова*

ГГУ им. Ф. Скорины (Гомель)

## **ПОДХОДЫ К ПОСТРОЕНИЮ МОДЕЛИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА**

Проблема взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения является актуальной во всех странах мира и решается по-разному: от создания двух самостоятельных систем учета (США, Канада) до подчинения правил бухгалтерского учета целям налогообложения или наоборот (Германия, Франция).

Республика Беларусь (по аналогии с Россией, где налоговый учет выделен в отдельную систему) идет по пути дифференциации системы бухгалтерского учета. Однако, по нашему мнению, такое разделение не принесет пользы. Выделение налогового учета в обособленную систему приводит к дроблению бухгалтерской процедуры, созданию новой информационной базы, параметры которой можно описать при помощи существующей модели хозяйственного учета.

Для создания рациональной модели налогового учета его необходимо "встроить" в объединенную систему хозяйственного учета. Это требует применения системного подхода, предполагающего разработку унифицированных правил отражения в учете хозяйственных операций, организации эффективной системы документооборота на предприятиях. Необходимо построение такой системы учета, по отношению к которой все другие системы (финансовый, управленческий, налоговый, статистический и др.) являлись бы частным случаем.

Представим бухгалтерскую информационную систему в виде составляющих ее частей — информационных подсистем. Налоговая информация входит в эти части, т.е. содержится среди данных финансового, управленческого учета, учетной политики. Для раскрытия особенностей налогового учета необходимо разделять процессы формирования налогооблагаемой базы, начисления и погашения налоговых обязательств и исполнения прочих обязаннос-

тей. Процесс формирования налоговых обязательств прямо или косвенно осуществляется в рамках управленческого и финансового учета, учетной политики. Поэтому в качестве альтернативы самостоятельной системы налогового учета можно предложить такую модель, при которой в рамках бухгалтерского учета осуществлялся бы учет фискальных отклонений, т.е. отклонений в оценке объектов налогового и бухгалтерского учета. Таким образом, модель предполагает наличие двух оценок (бухгалтерской и налоговой), связанных между собой посредством расчета фискального отклонения. На практике данный принцип можно применить, введя в систему счетов учета фискальных регулирующих отклонений. Аналоги таких счетов уже существуют в действующем плане счетов (счет 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей").

Например, с целью уточнения бухгалтерской оценки доходов и расходов для определения базы по налогу на прибыль предлагается ввести регулирующий счет 93 "Налоговые отклонения". Схема его использования такова. Если по результатам расчетов налоговая оценка доходов больше бухгалтерской, то на сумму отклонения составляется проводка: дебет — счета по учету доходов (расходов) (90 "Реализация", 91 "Операционные доходы и расходы", 92 "Внереализационные доходы и расходы"); кредит — счет 93. И наоборот.

Для определения бухгалтерской прибыли необходимо будет сопоставить обороты по счетам учета доходов с оборотами по счету 93. Перед реформацией баланса счет 93 закрывается на счет 99 "Прибыли и убытки", восстанавливая бухгалтерскую оценку прибыли для правильного определения показателя нераспределенной прибыли (убытка) отчетного периода, отражаемого по счету 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Счет 93 не будет иметь сальдо на конец отчетного периода, вследствие чего он не повлияет на оценку статей баланса.

Ведение счетов учета налоговых отклонений позволит формировать информационную базу для налогового учета в рамках бухгалтерского учета, не искажая бухгалтерскую оценку объектов учета. Для отражения информации налогового учета могут быть использованы бухгалтерские регистры, содержащие корректировки для целей налогового учета.

Таким образом, налоговый учет может быть организован как подсистема единой системы бухгалтерского учета. В качестве одного из способов налогового учета при этом можно будет использовать выявление и регистрацию отклонений в оценке показателей бухгалтерского и налогового учета.