

ПРОБЛЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ

торговли лежит так называемое сравнительное преимущество (*"comparative advantage"*), т. е. способность производить какой-либо экспортируемый продукт по относительно меньшей альтернативной стоимости. Понятие альтернативной стоимости (*"opportunity cost"*) широко используется в современной экономической теории и представляет собой оценку производства какого-либо товара с точки зрения потерянной возможности производить другой. "Привычка рассуждать в терминах альтернативной стоимости — это одна из важнейших черт экономического мышления" — утверждают Э. Дж. Долан и Д.Е. Линдсей [2, с. 10]. Важным в теории международной торговли является предпосылка, что стране-экспортеру необязательно иметь абсолютное преимущество в производстве товара, достаточно иметь сравнительное. К тому же, в соответствии с теорией Хешкера-Олина, по мере роста объема продаж экспортной продукции, даже сравнительное преимущество может быть утрачено.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Киреев А.П. Международная экономика в 2-х ч. Ч.1. Международная экономика: движение товаров и факторов производства. Учебное пособие для вузов.— М.: Международные отношения, 2000.— 416 с.
2. Долан Э.Дж., Линдсей Д., Рынок микроэкономическая модель/Пер.с англ. В Лукашевича и др.; под общей редакцией Б. Лисовика и В. Лукашевича.— СПб, 1992.— 496 с.
3. Стровский Л.Е., Казанцев С.К., Паршина Е.А. и др. Внешнеэкономическая деятельность предприятия: Учебник для вузов: под общей редакцией Л.Е. Стровского.— М.: ЮНИТИ, 1999.— 823 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ НАЛОГОВОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Т. В. Пищик, БГЭУ

В современных условиях функционирования торговых предприятий целесообразно выделять из общей системы бухгалтерского учета подсистемы финансового (для нужд внешних пользователей), управленческого (для внутренних пользователей) и налогового учета.

Общим для всех подсистем бухгалтерского учета является единство информационной базы, на основе которой осуществляется трансформация данных в соответствии с запросами пользователей. При этом сбор первичной информации для всех видов учета производится по единым правилам, что позволяет избежать дублирования данных и, таким образом, повысить оперативность представления информации для целей эффективного управления торговыми предприятиями. Следует отметить, что главным принципом, определяющим общность всех подсистем, является информация, создаваемая каждой из подсистем. Именно на основе такой информации принимаются управленческие решения.

Так, информация финансового учета позволяет внешним пользователям получать интересующие их сведения о конкретном предприятии. Поставщики товаров, банки и другие кредиторы стремятся получить информацию о том, является ли данное предприятие кредитоспособным; инвесторов и акционеров больше всего интересует информация о потенциальной и реальной прибыли; государственные органы интересуют главным образом регулирование деятельности предприятия и сбор налогов. Поэтому всем этим внешним пользователям нужна объективная, последовательная и своевременно предоставляемая информация.

Информация управленческого учета, предоставляемая менеджерам, направлена на решение круга вопросов, связанных с ценообразованием, контролем за товарно-материальными и другими ценностями, менеджментом. Общая цель управленческого учета — помочь менеджерам оценить результаты деятельности предприятия. Следует также отметить, что, основываясь на данных управленческого учета, предприятия имеют возможность контролировать и прогнозировать расходы, проводить детальный анализ альтернативных путей и выбирать наиболее эффективные из них, а также анализировать динамику прибыли по различным направлениям деятельности. Между тем, в отличие от финансового учета управленческий учет не является обязательным и представляет собой скорее средство, чем продукт. Кроме того, для управленческого учета не обязательны общепринятые правила бухгалтерского учета. В нем больше внимания уделяется оценкам перспектив деятельности в будущих периодах; содержится больше информации в денежном выражении; меньше внимания обращается на точность; отчеты представляются чаще и ближе к дате реального события, отражаемого в отчете.

Данные налогового учета, на основании которых определяется величина налоговых обязательств, в конечном счете позволяют определить долю прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и порядок ее дальнейшего распределения.

Все сказанное позволяет сделать вывод о том, что бухгалтерский учет — это сложная экономическая система, состоящая из взаимосвязанных, взаимодействующих между собой подсистем (финансового, управленческого, налогового учета), каждая из которых имеет свои задачи, функции и способы создания информации в соответствии с запросами пользователей.

Прежде чем перейти к рассмотрению методики и организации налогового учета на торговых предприятиях Республики Беларусь, остановимся на общих моментах налогового учета. Это обусловлено тем, что:

- во-первых, главным элементом современного бухгалтерского учета является его налоговая составляющая;
- во-вторых, в основном именно она определяет финансовый результат работы предприятия;
- в-третьих, данные налогового учета являются необходимой информацией при принятии управленческих решений, текущем планировании и оптимизации налогообложения на предприятии.

Все это дает повод для размышления о целесообразности и возможности разделения систем бухгалтерского и налогового учета. Но речь не идет о полном разделении бухгалтерского и налогового учета, а лишь об их соотношении. Кроме того, введение системы налогового учета на предприятиях не предполагает замену системы бухгалтерского учета, поскольку у них совершенно разные задачи и цели.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия и его имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества предприятия, а также внешним — инвесторам и кредиторам;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Республики Беларусь при совершении предприятием хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности предприятия и выявление внутренних резервов обеспечения его финансовой устойчивости.

Основными задачами налогового учета являются:

- сбор первичной информации, необходимой для правильного определения налоговых обязательств предприятия;
- своевременное отражение первичной налоговой информации в бухгалтерских и налоговых регистрах;
- правильное определение величины налогового обязательства предприятия;
- формирование достоверной налоговой отчетности;
- контроль за формированием налоговой информации и налоговой отчетности.

Таким образом, в практической деятельности любого предприятия возникает реальная необходимость накапливать информацию не только для целей ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, но и для формирования налогооблагаемой базы, поскольку наряду с бухгалтерской отчетностью предприятия должны представлять в налоговые органы расчеты, справки, декларации по налогам.

По нашему мнению, именно налоговый учет может обеспечить правильность расчета сумм налогов и других обязательных платежей, причитающихся уплате в бюджет предприятиями Республики Беларусь. Кроме того, необходимость ведения налогового учета на предприятиях Беларуси продиктована тем, что исчислять налоговую базу только по правилам ведения бухгалтерского учета в настоящее время весьма сложно.

Это связано, прежде всего, с тем, что в современных условиях бухгалтерский учет очень сложный, запутанный и неоднозначный. Именно поэтому предприятия вынуждены проводить самостоятельные расчеты или расчетные корректировки к данным бухгалтерского учета. При этом, расчетные корректировки проводятся внесистемно, то есть без отражения в бухгалтерском учете полученных расчетным путем поправок. Причем, это предполагает разработку и утверждение налоговых регистров, предназначенных для систематизации и накопления информации, которая может быть представлена в виде налоговых расчетов, таблиц или налоговых

карточек. Расчетные таблицы служат вспомогательным инструментом для субъектов хозяйствования при составлении за определенный налоговый период внутренней налоговой отчетности и заполнении налоговых деклараций.

Следует отметить, что создание налогового учета на предприятиях Республики Беларусь, объясняется тесной взаимосвязью между бухгалтерским и налоговым учетом:

- во-первых, для осуществления налоговых расчетов используются первичные документы и регистры бухгалтерского учета (в свою очередь, налоговые расчеты являются основанием для правильного исчисления и отражения налогов в бухгалтерском учете);
- во-вторых, исключаются возвратные перемещения бухгалтерских документов в соответствии с требованиями организации документооборота, что снижает риск потери документов;
- в-третьих, руководитель налогового учета должен непосредственно подчиняться главному бухгалтеру, поскольку именно главный бухгалтер подписывает и сдает в налоговые органы налоговые декларации по всем налогам и отвечает за правильность их заполнения.

Все сказанное позволяет сделать вывод: налоговый учет не подменяет и не исключает ведение бухгалтерского учета, а наряду с собственными методами непосредственно использует бухгалтерские методы для исчисления и учета налогов и других обязательных платежей.

Рассмотрим методику и организацию налогового учета на торговых предприятиях Республики Беларусь. Постановку налогового учета целесообразно начинать с его организации, аналогичной постановке бухгалтерского учета. Система налогового учета организуется предприятием торговли самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя предприятия.

Прежде всего, в приказе об учетной политике торгового предприятия следует зафиксировать выбранные варианты налогового учета, ввести специальные учетно-налоговые показатели и понятия, которые основаны на данных бухгалтерского учета и используются исключительно для целей налогообложения, вспомогательные таблицы, формы расчета налогов, а также инструкции по проведению налоговых расчетов и корректировок.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и объектов в целях налогообложения должно осуществляться торговым предприятием в случае изменения законодательства Республики Беларусь или применяемых методов учета. При этом решение о любых изменениях должны быть отражены в учетной политике предприятия для целей налогообложения и применяться с начала нового налогового периода.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов, подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль и другим налоговым платежам.

Наряду с этим, при определении налоговой базы по таким основным налогам, как налог на прибыль, налог на недвижимость, подоходный налог и другие, необходимо выделить объекты налогового учета, подлежащие корректировке для целей налогообложения.

Например, для формирования прибыли в целях налогообложения объекты налогового учета могут быть объединены в следующие группы:

- затраты, включенные в себестоимость реализации товаров (работ, услуг), подлежащие корректировке;
- выручка от реализации товаров (работ, услуг), имущества и ценных бумаг по предприятиям, определяющим выручку по моменту оплаты;
- хозяйственные операции, связанные с движением основных средств и прочего имущества;
- внереализационные доходы и расходы;
- прочие объекты налогового учета.

Следует также отметить, что организационная структура группы налогового учета зависит от численности и квалификации учетных работников, объема налоговых расчетов. Так, по принципу разделения хозяйственных операций, подлежащих отражению в бухгалтерском учете и требующих корректировке для целей налогообложения на торговых предприятиях, такая группа может состоять из нескольких функциональных подгрупп (см. схему).



Схема. Организационная группа налогового учета

Причем в каждой функциональной подгруппе для проведения налоговых расчетов выделяют объекты налогового учета, подлежащие корректировке.

Служба налогового учета зависит главным образом от объема, налоговых расчетов. Руководитель торгового предприятия, как и при постановке бухгалтерского учета, может остановиться на одном из следующих вариантов:

- а) учредить службу налогового учета, как структурное подразделение;
- б) выделить группу налогового учета в структуре бухгалтерской службы;
- в) ввести в штат должность бухгалтера по налоговым расчетам;
- г) передать на договорных началах ведение налогового учета централизованной бухгалтерии или специализированной организации;
- д) вести налоговый учет лично.

Считаем, что для крупных и средних торговых предприятий, где налоговые расчеты достаточно трудоемкие, целесообразнее пользоваться вариантами «а», «б», «в», а для малых предприятий — вариантами «г» и «д».

Таким образом, торговые предприятия самостоятельно выбирают организационную форму службы налогового учета в зависимости от возможностей, обрабатываемого объема информации и фиксируют свой выбор в Приказе об учетной политике торгового предприятия. Ответственность за организацию налогового учета и соблюдение налогового законодательства на предприятиях торговли несут руководители.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю предприятия и отвечает за формирование учетной политики, в том числе ее налогового аспекта, а также за своевременное представление полной и достоверной внутренней и внешней налоговой отчетности (налоговых деклараций, налоговых расчетов, справок к налоговым расчетам).

Рассмотрим возможные варианты ведения налогового учета на предприятиях торговли.

По степени участия бухгалтерского учета в системе учета налогового можно выделить три вида последнего:

- 1) абсолютный — показатели налогового учета определяются только с использованием специальных методов для целей налогообложения;
- 2) смешанный — показатели формируются на основе данных бухгалтерского учета, но с использованием определенных методов для целей налогообложения. При этом предприятие производит корректировку бухгалтерских показателей по специальной методике, предусмотренной налоговым законодательством Республики Беларусь;
- 3) бухгалтерский — показатели рассчитываются исключительно по данным бухгалтерского учета.

Заметим, что в чистом виде налоговый учет в практике налогообложения применяется достаточно редко. Однако, идеальной можно признать ситуацию, когда существующая система ведения бухгалтерского учета (синтетического и аналитического, учетных регистров и т.д.) являлась бы основой для исчисления и уплаты налоговых платежей. То есть, бухгалтерский учет выполнял бы роль информационной базы для системы налогообложения предприятий торговли Республики Беларусь.

В целях облегчения ведения налогового учета на торговых предприятиях можно порекомендовать использовать специальную таблицу, которая отражала бы полный перечень налогов и других обязательных платежей, со всеми их особенностями, важными для конкретного предприятия. В рекомендуемой нами таблице следует поместить весь перечень налогов и других обязательных платежей, которые торговое предприятие должно государству. При этом каждый налог может быть описан с помощью следующих основных параметров:

- вид платежа;
- нормативный документ;
- источник платежа (т.е. статья расходов, на которую он относится);
- налогооблагаемая база;
- налоговый период;
- льготы или особые условия исчисления налога;
- ставка налога;
- налоговый расчет;
- бухгалтерская проводка;
- сумма налога.

Надо отметить, что такая таблица напоминает публикуемый налоговый календарь (табл. 1).

Таблица 1

Таблица для проведения налоговых расчетов по

(наименование торгового предприятия)

№ п/п	Вид платежа	Нормативный документ	Источник платежа	Налогооблагаемая база	Налоговый период	Льготы по налогу	Ставка налога	Налоговый расчет	Сумма налога	Бухгалтерская проводка
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Содержание таблицы следует корректировать с появлением новых нормативных документов. Когда исправлений накопится достаточно много, то целесообразно ее переделать. Таблицы можно составлять по каждому источнику покрытия расходов, связанных с уплатой налогов.

Также можно порекомендовать торговым предприятиям ведение специальных налоговых карточек (табл. 2). Использование таких карточек позволит бухгалтеру своевременно сдавать отчеты в налоговые органы и производить перечисления в бюджет и внебюджетные фонды.

Таблица 2

Карточка для ведения налогового учета по

(наименование торгового предприятия)

№ п/п	Вид платежа	Срок сдачи отчета	Срок уплаты налога	Сумма налога, подлежащая уплате
А	1	2	3	4

Такие карточки целесообразно составлять по каждому платежу отдельно.

Для ведения налогового учета внереализационных доходов можно порекомендовать использовать специальные регистры учета (табл. 3).

Аналогичный регистр можно составлять для учета внереализационных расходов.

По нашему мнению, использование на практике торговыми предприятиями Республики Беларусь таких таблиц, карточек и регистров значительно облегчит труд бухгалтера, снизит количество ошибок и неточностей, допускаемых при исчислении налогов и других обязательных платежей, обеспечит своевременность расчетов по обязательным платежам.

В заключение отметим, что к сожалению, в составе налогового законодательства Республики Беларусь отсутствует нормативный документ, который в унифицированном виде предусмотрел бы все методы и методические подходы формирования учетной базы для налогообложения.

Таблица 3

Регистр налогового учета внереализационных доходов

за _____ месяц 200_ г.
(период)

№ п/п	Дата признания доходов	Вид дохода	Сумма дохода	Основание
Итого за месяц:				
Начислено за предыдущий период				
Итого с нарастающим итогом с начала года				

Исходя из анализа действующего законодательства и практики налогообложения торговых предприятий Беларуси, можно выделить основные методы и подходы в организации налогового учета:

1. Введение специальных учетно-налоговых показателей и понятий, которые основаны на данных бухгалтерского учета и используются исключительно для целей налогообложения;
2. Установление специальных правил формирования учетно-налоговых показателей (особый порядок расчета специальной «налоговой» себестоимости для определения налогооблагаемой базы);
3. Определение метода учета формирования налогооблагаемой базы (кассовый метод и метод начислений);
4. Интерпретация и толкование общепринятых положений исключительно для целей налогообложения;
5. Определение для каждого вида платежей своего налогового периода;
6. Установление специальных налоговых регистров и иной налоговой документации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая и вторая.— М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2002.
2. Большой бухгалтерский словарь/ Под ред. А.А. Азрилияна.— М.: Институт новой экономики, 1999 г.
3. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Демешева С.В. Налоговый учет и налоговая политика предприятия. Изд. 2-е, перераб. и доп.— М.: Аналитика-Пресс, 1997.
4. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение.— М., 2001.
5. Касьянова Г.Ю., Котко Е.А., Топольская Е.Б. Документооборот в бухгалтерском и налоговом учете. Т. 1, 3-е изд., испр. и доп.— М.: ИКК «Статус-Кво 97», 2000.
6. Кожин В.Я. Отраслевые особенности налогообложения и учета.— М.: ИД ФБК-Пресс, 2000.
7. Кожин В.Я. Бухгалтерский учет. Оценка прибыльности хозяйственных операций.— М.: Экзамен, 2001.
8. Кушнаренко Н.Н. Документоведение. 2-е изд., переработанное и дополненное.— К.: Т-во «Знания», КОО, 2000.
9. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива. Пер. с англ.— М.: Финансы и статистика, 1996.
10. Налоги: Словарь – справочник.— М.: ИНФРА-М, 2000.
11. Торговля. 2000. Все, что необходимо и полезно знать бухгалтеру. Практическое пособие под редакцией академика В.В. Карпова.— М.: Экономика и финансы, 2000.
12. Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник.— М.: ИНФРА-М, 1998.