

Окончание табл. 2

1	2	3
16	Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат на их обслуживание» (ПБУ 15/01). Утв. приказом Минфина РФ от 02.08.2001 г. № 60н.	Аналога не имеется.
17	Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02). Утв. приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н.	Аналога не имеется.
18	Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02). Утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н.	Аналога не имеется.
19	Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н.	Аналога не имеется.

ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УСЛОВИЯХ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Т.В. Пищик, БГЭУ

С целью раскрытия динамики процесса взаимодействия бухгалтерского учета и системы налогообложения необходимо рассмотреть исторический аспект взаимосвязи отечественного бухгалтерского учета и налогообложения. Изучение опыта Беларуси и России позволило сделать вывод о том, что в социалистическом государстве степень влияния налоговой системы на бухгалтерский учет оценить довольно сложно. Вместе с тем существует две основные точки зрения на эту проблему. Первая заключается в том, что советский бухгалтерский учет занимал подчиненное положение относительно налоговой системы. Вторая — в СССР взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения вообще не было ввиду отсутствия последнего. Конечно налоговой системы, в нынешнем ее понимании, в СССР не существовало. При этом отсутствие нормальной системы налогообложения нашло свое отражение в методике учета налогов. В то время налоги с предприятий считались отвлеченными средствами, которые принадлежат предприятию, но изъяты у него и не принимают при этом участия в обороте. То есть в отечественном учете по сути не существовало такого объекта учета, как налоги на предприятии в современном его понимании (за исключением налога с оборота).

Следовательно, деформация налоговой системы обусловила искажение методики учета налогов. Кроме того, влияние налоговой системы на бухгалтерский учет в части учета налогов в советские времена было незначительным. Между тем в странах бывшего СССР переход к множественной системе налогов негативно отразился на содержании и методике бухгалтерского учета, обусловив при этом, значительный перекоп в сторону именно налоговой функции, в то время как интересы других групп пользователей бухгалтерской информацией (инвесторы, учредители, акционеры, кредиторы, поставщики, покупатели, общественные организации) стали восприниматься как второстепенные.

Переход на новую, ориентированную на рынок систему хозяйствования в Республике Беларусь и Российской Федерации, неизбежно вызвал качественную реформу всей финансовой системы двух стран. Причем в первую очередь серьезные изменения произошли в бухгалтерском учете и налогообложении. Так, кардинально изменилось социальное назначение и задачи бухгалтерского учета. Если раньше бухгалтерский учет выступал орудием государственного контроля «За количеством труда и за распределением продуктов», то с начала 90-х годов функции бухгалтерии практически свелись к выполнению двух основных задач:

- задача внутреннего контроля субъекта хозяйствования за результатами своей производственно-коммерческой и финансово-хозяйственной деятельности (управленческий учет);
- задача внешнего контроля государственных органов и других субъектов (основных партнеров, инвесторов, банков, акционеров) за деятельностью предприятия в части исполнения им как общественных, так и договорных обязательств.

Что касается налогообложения, то первые налоговые системы 1990—1992 гг. полностью заменили ранее существовавшую систему планового распределения прибыли социалистических предприятий.

Следует сказать, что трансформация белорусской и российской экономики коренным образом изменила систему налогообложения. К таким изменениям можно отнести: значительное расширение объектов прямого и косвенного налогообложения, изменения в методах обложения, повышение ставок действующих налогов,

изменения в сроках уплаты налогов, увеличение количества налогов и других обязательных платежей, усиление контроля и ужесточение финансовых санкций со стороны государственных и налоговых органов.

Между тем бухгалтерский учет изменился меньше. Причем его ориентация на государство сохранилась, хотя последнее уже не являлось исключительным собственником предприятий. Однако в ряде случаев стала просматриваться тенденция разрастания противоречий между налогообложением и системой финансового учета. Преимущество налоговой концепции в Беларуси и России, в ряде случаев, фактически не проявилось. Таким образом, реализация налоговой концепции учета в то время оказалась неудачной.

Начиная с 1997 года, в Республике Беларусь наблюдается заметное развитие бухгалтерского учета в сторону собственнической концепции. Заметим, что в Российской Федерации такой процесс начался с 1996 г. Собственническая концепция учета в России проявилась в создании параллельных систем: бухгалтерского и налогового учета.

Анализ нормативной базы по налоговому и финансовому законодательству Российской Федерации позволяет выделить пять основных этапов развития налогового учета в России (табл. 1). Между тем в нашей стране до принятия общей части Налогового кодекса Республики Беларусь само понятие «Налоговый учет» не использовалось. Учет для целей налогообложения осуществлялся на счетах бухгалтерского учета. То есть, в республике бухгалтерский учет был одновременно финансовый и налоговый. Однако с 2 декабря 2002 г. налоговый учет был законодательно закреплён ст. 62 Налогового кодекса Республики Беларусь.

Таблица 1

Этапы становления налогового учета в России

Этапы	Характерные особенности
1. С 1 января 1992 г. по 3 декабря 1994 г.	а) Усиление тенденций развития специального учета для целей налогообложения; б) Возникновение первых методик и элементов налогового учета.
2. С 3 декабря 1994 г. по 1 июля 1995 г.	а) Несовпадение показателей балансовой и налогооблагаемой прибыли в отчетности предприятия; б) Попытка приспособить, «вживить» бухгалтерский учет для целей налогообложения путем расчетного уточнения бухгалтерских показателей в налоговой документации.
3. С 1 июля 1995 г. по 19 октября 1995 г.	а) Формирование двух видов учета издержек: первый – это учет фактических издержек для целей налогообложения, второй – учет издержек, скорректированных с учетом утвержденных лимитов, норм, нормативов; б) Порядок формирования финансовых результатов по данным бухгалтерского учета – самостоятельный учетный процесс, который подчинен специальным правилам.
4. С 19 октября 1995 г. по 1 февраля 1998 г.	а) Окончательное выделение налогового учета как части бухгалтерского учета; б) Понятие «налоговый учет» было выведено из проекта налогового кодекса.
5. С 1 февраля 1998 г. по настоящее время	а) Укрепление учетно-налоговых технологий, широко употреблявшихся на третьем этапе (корректировка бухгалтерских показателей в налоговых целях); б) В декабре 2001 г. появилось утверждение, что «Базой для регистров налогового учета должны служить данные регистров бухгалтерского учета»; в) С 1 января 2002 г. налоговый учет был законодательно закреплён в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Современный этап развития взаимодействия систем налогообложения и бухгалтерского учета в Республике Беларусь отличается высокой скоростью преобразований обеих систем, а также резким обострением проблематики и возрастанием актуальности вопросов взаимоотношений рассматриваемых систем.

Среди проблем можно выделить следующие:

- нестыковка бухгалтерского и налогового законодательства;
- несовершенство методики учета налогов с точки зрения учета налоговых обязательств;
- несовершенство методики составления и содержания форм бухгалтерской отчетности по обязательным платежам;
- отсутствие комплексной компьютерной программы по учету налогов и других обязательных платежей.

Изучение наиболее крупных работ отечественных авторов по методологии взаимодействия системы налогообложения и бухгалтерского учета [1, 2], позволило выявить аспекты такого взаимодействия (табл. 2).

Содержание таблицы позволяет сделать вывод, что между системой налогообложения и бухгалтерским учетом прослеживается тесная взаимосвязь. Вместе с тем налогообложение по многим признакам гораздо шире, чем система учета. Ввиду этого для полного решения проблем взаимодействия системы налогообложения и бухгалтерского учета необходимы преобразования налогообложения. Оптимизации взаимоотношений рассматриваемых систем может в значительной степени способствовать совершенствование национального бухгалтерского учета. Здесь просматриваются два направления. Первое — совершенствование организации бухгалтерского учета в Республике Беларусь. В этом направлении целесообразно:

- 1) совершенствовать организационно-правовое обеспечение бухгалтерского учета и отчетности (разработка Бухгалтерского кодекса как единого документа, регулирующего бухгалтерский учет и согласование его с Гражданским и Налоговым кодексами). Это позволит устранить пробелы, возникающие в налоговом и бухгалтерском законодательстве;

Таблица 2

Критерии оценки взаимодействия бухгалтерского учета и системы налогов

Критерии оценки	Система	
	бухгалтерского учета	налогообложения
1. Пользователи	Пользователи данных системы учета (например, руководители предприятий) могут быть заинтересованы в информации о системе налогов (сведения об уплачиваемых налогах, возможностях минимизации налоговой нагрузки).	Налоговые органы используют бухгалтерские данные для проверки правильности исчисленных и причитающихся уплате в бюджет сумм налогов и других обязательных платежей
2. Степень воздействия	Воздействие на налогообложение ограничено	Воздействие на бухгалтерский учет весьма велико
3. Уровень подсистем	Взаимодействие бухгалтерии предприятия и налоговых органов	
4. Интерактивная связь	Активность вторична и возникает на основе обратной связи	Является более активной стороной
5. Цель	Различие целей является одной из главных причин возникновения учета налоговых обязательств	
6. Объем информации	Более узкая система информации	Как информационная система гораздо шире (включает сведения не только о предприятиях-налогоплательщиках, но и о плательщиках налога — физических лицах, не ведущих бухгалтерский учет)

2) совершенствовать методику учета налогов и других обязательных платежей, методику составления и содержание отчетности предприятия по обязательным платежам (разработка методики отражения на счетах бухгалтерского учета отдельных групп налогов с точки зрения учета налоговых обязательств, объединенных регистров бухгалтерского учета и учета налоговых обязательств, форм внутренних и внешних отчетов). Это позволит разрешить проблему “мирного сосуществования” двух видов учета.

3) совершенствовать компьютеризацию бухгалтерского учета (разработка единой комплексной программы для управленческого, бухгалтерского учета и учета налоговых обязательств). Это позволит без особых сложностей составлять бухгалтерскую и налоговую отчетность, проводить более качественный анализ деятельности предприятия.

Второе направление — оптимизация деятельности бухгалтерского аппарата предприятия в области учета налоговых обязательств, а также в сфере взаимодействия бухгалтеров и налоговых органов. В этих целях целесообразно включить в штат бухгалтерии предприятия профессионала в сфере налогового права. Такой специалист будет выполнять на предприятии функции налогового адвоката, в частности, консультировать бухгалтеров по вопросам налогового законодательства. Кроме того, уже сегодня на каждом среднем, и, тем более на крупном предприятии, нужен специалист-правовед бухгалтерского учета. В перспективе с совершенствованием бухгалтерской правовой базы потребность на таких специалистов будет еще больше.

Было бы неплохо, если бы инициатором подготовки специалистов — правоведов бухгалтерского учета выступил Белорусский государственный экономический университет (БГЭУ). Мы уверены, что портфель заказов на таких специалистов будет переполнен, так как в настоящее время их трудно найти. Ведь одним бухгалтерам удается освоить нормативно-правовую базу, а другим — нет.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Агаджанов Г.Ю. Адаптация бухгалтерского учета к изменениям налоговой системы. Монография.— Ростов-на-Дону, 2001.
2. Бархатов А.П. Международный учет: Учебное пособие.— М.: Издательско-книготорговый центр “Маркетинг”, 2001.— 288 с.
3. Машков С.А. Что такое налоговый учет, и как он воюет против организации/ Все для бухгалтера.— 2002.— № 11.
4. Незамайкин В.Н., Юринова И.Л. Проблемы сопряжения бухгалтерского и налогового учета/ Все для бухгалтера.— 2002.— № 6.
5. Пищик Т.В. Проблемы и пути совершенствования системы налогообложения и учета налогов на предприятиях Республики Беларусь/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2001.— № 9.— С. 23-25.
6. Пищик Т.В. Совершенствование налогового учета на предприятиях торговли Республики Беларусь/ Бухгалтерский учет и анализ.— 2002.— № 9.— С. 46-52.

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ТОРГОВЫХ СКИДОК
В ОРГАНИЗАЦИЯХ РОЗНИЧНОЙ ТОРГОВЛИ**

Е.Н. Цалко, БТЭУ ПК

В условиях превышения предложения товаров над спросом на них торговые организации принимают различные управленческие решения, способствующие привлечению покупателей и увеличению объемов продаж. Одним из них является предоставление покупателям торговых скидок при реализации товара. Как