

Павел ЦАРЕНКОВ,
аспирант БГЭУ



Опыт зарубежных не всегда годится

Отражение затрат на производство в налоговом и бухгалтерском учете

В нашей практике известна единственная методология бухгалтерского учета — совокупность правил, рабочих и технических приемов его организации, которые определяются Советом Министров Республики Беларусь при разработке нормативных документов различного уровня по вопросам бухгалтерского учета и отчетности. Налоговые органы в свою очередь также дают массу указаний по учету затрат на производство. Необходимо отметить, что недопустимо путать методологию бухгалтерского учета с методологией налогообложения. Например, согласно методологии бухгалтерского учета затраты на воспроизводство основных производственных фондов включаются в себестоимость продукции, работ, услуг, (дебет счетов 23, 25, 26, 29, кредит счета 02). Однако это никак не влияет на методологию налогообложения, так как налогоплательщик, например, при исчислении НДС в состав материальных затрат амортизацию основных средств не включает.

В ныне действующих нормативно-правовых документах всех уровней отсутствует юридическое обоснование необходимости выделения налогового учета. Например, при практическом внедрении нормативного учета выявленные на счете 37 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее нормативной себестоимости (в оценке либо по полной, либо по неполной производственной себестоимости в зависимости от выбранного на предприятии варианта учетной политики) имеют прямую связь

с налогообложением. Таким образом, некоторые вопросы учета затрат на производство могут ограничивать фискальные цели бухгалтерского баланса. Поэтому, думается, приступать к соответствующим налоговым расчетам необходимо только после списания выявленных отклонений в дебет счета 46 дополнительной или сторнировочной записи.

Сейчас не решена проблема выделения налогового учета в самостоятельный вид учета прежде всего с юридической точки зрения. Трудность ее решения состоит в том, что бухгалтер должен ба-

лансировать между необходимостью строгого соблюдения установленных правил и стремлением обеспечить максимальную прибыль предприятию. Как уже отмечалось, в действующих нормативно-правовых документах РБ всех уровней отсутствует понятное для бухгалтеров-практиков юридическое обоснование необходимости выделения налогового учета из системы бухгалтерского учета. В нашей практике этот пробел заполнен многочисленными инструкциями, письмами и разъяснениями, методическими рекомендациями, дополнениями и изменениями с учетом отраслевой специфики различных государственных органов. Благодаря отражению каждой хозяйственной операции по дебету одного счета и кредиту другого счета появляется возможность определения размера прибыли на основе счетов результатов (46, 47, 48). При этом затраты отчетного периода сопоставляются с доходами отчетного периода (т.е. доходы отчетного периода - затраты отчетного периода = прибыль отчетного периода).

В связи с практическим использованием указанного способа определения конечного финансового результата наиболее актуальной в нашем учете стала проблема правильности включения тех или иных затрат в себестоимость продукции. Считаем, что особую проблему здесь может представлять оценка оборотных активов и затрат на капитальные вложения, выбор метода начисления амортизации, а также отнесение процентов по краткосрочным и долгосрочным кредитам банков на себестоимость. Документом, который в наибольшей мере подвергнут различным дополнениям и изменениям с учетом отраслевой специфики, а также трактовке со стороны налоговых органов, являются «Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)». Структура данного документа сформулирована по принципу «включения в себестоимость только тех затрат, которые разрешены». Такой концептуальный подход, на наш взгляд, не является научным. Поэтому налогоплательщикам, независимо от отраслевой принадлежности и формы собственности, целесообразно ориентироваться на зарегистрированные в Минюсте Республики Беларусь налогово-правовые документы, которые разъясняют по принципу «включения в себестоимость всех затрат, которые не запрещены».

Утверждение Минфином Республики Беларусь (1992г.) нового плана счетов ознаменовало мощное влияние американско-английской модели на нашу учетную практику. Впервые в нашей стране план счетов ориентирован не на требования контролирующих финансово-хозяйственную деятельность органов, а на интересы собственников. В результате на практике некоторые хозяйственные операции по учету затрат на производство отражаются в соответствующих регистрах бухгалтерского учета не так, как это предписано планом счетов, а так, как требуют налоговые органы. Поэтому юридическое признание части инструктивного материала нало-

говыми документами будет соответствовать логике конструктивного прагматизма.

В настоящее время Совет Министров Республики Беларусь осуществляет методологическое руководство бухгалтерским учетом путем дедукции (т.е. выделение правил, методов, приемов и способов по ведению Главной книги и составлению баланса, а также по включению затрат в себестоимость продукции, работ, услуг исходя из общих задач годового отчета). Такой научно обоснованный метод должен применяться в качестве международного стандарта при практической разработке Налогового кодекса на экономическом пространстве России и Беларуси. В связи с этим разработка Налогового кодекса (т.е., по существу, правовое признание сборника налогово-правовых предписаний самостоятельным видом учета) направлена главным образом на приближение учета и отчетности к методологии формирования международных стандартов и обеспечение сопоставимости информации на отечественных предприятиях с аналогичными данными зарубежных стран.

Например, в Австрии бухгалтерский учет и составление баланса определяются рядом торгового и налогово-правовых предписаний. Эти предписания, с одной стороны, содержат правила надлежащего ведения бухгалтерского учета, с другой стороны, положения по определению прибыли.

Важнейшие торгово-правовые предписания по бухгалтерскому учету и составлению баланса содержатся в Торговом кодексе (т.е. общие указания по учету при решении вопросов ведения торговой книги и составлению баланса), а также в законах об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью.

Наиболее же существенные налогово-правовые положения, которые касаются бухгалтерского учета и составления баланса, содержатся в Законе Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль предприятий, объединений, организаций» (т.е. конкретно регламентируется порядок расчета прибыли и убытков).

Некоторые вопросы бухгалтерского учета в значительной мере обусловлены прежде всего налогово-правовыми положениями. Научность концепции выделения налогового учета в самостоятельный вид учета подтверждается сущностью международного стандарта, изложенного в статье 30 Четвертой директивы ЕС от 25.07.78г. «О годовой отчетности компаний определенного типа». То есть обязательной позицией в отчете о прибылях и убытках является статья «Прибыль до вычета налогов». Таким образом показывается, как налоги на прибыль или убытки влияют на конечный финансовый результат предприятия. Исходя из изложенного, считаем, что механическое использование принципов англо-американской модели учета и игнорирование традиционных отечественных принципов учета (т.е. непризнание налогового учета самостоятельным видом учета) приводят к его деформации.