

Евгений ВЕРБА,

доцент кафедры финансов,
кандидат экономических наук БГЭУ

Бухгалтерский и налоговый учет: чьи запросы обслуживать?

Вопрос о соотношении понятий «бухгалтерский учет» и «налоговый учет», т.е. учет для целей налогообложения приобретает особую значимость не столько в теоретическом аспекте, сколько в ракурсе практического применения в связи с обсуждением проекта Налогового кодекса, где говорится о необходимости организации наряду с бухгалтерским учетом специальной системы учета налоговых расчетов хозяйствующих субъектов с бюджетом.

Ведение бухгалтерского учета в отдельных отраслях определяется «Инструкциями по учету затрат, калькуляции себестоимости продукции и определению финансовых результатов» и рядом других нормативных документов, входящих в систему бухгалтерского учета. Данные инструктивные материалы приняты в основном до начала налоговой реформы в республике. Существующему на то время порядку налогообложения они более или менее соответствовали.

Коренным образом изменилась ситуация с началом осуществления налоговой реформы. Основным нормативным документом, определяющим состав затрат, включаемых в себестоимость, явилось принятое «Положение о составе затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)». С точки зрения налоговых органов, это основной документ, регламентирующий перечень затрат, включаемых в се-

бестоимость продукции. Можно не рассматривать подробно такие недостатки «Положения о составе затрат...» как неполный перечень и состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), при отсутствии единого терминологического аппарата. Следует остановиться на главном: взгляды налоговых органов на «Положение о составе затрат...» как основной документ приводят в работе счетных работников к неуверенности их как налогоплательщиков. Достоверность отчетности определяется неукоснительным соблюдением нормативных актов, входящих в систему бухгалтерского учета. Комментарии, разъяснительные акты и предписания налоговых органов в области методологии бухгалтерского учета по существу не должны учитываться. На деле же происходит обратное. Несовершенство «Основных положений по составу затрат...», а с другой стороны, введение целого

ряда налогов при различных базах их исчисления выявило неприспособленность существующей системы учета для целей налогообложения. Это заставляет ГНК РБ вмешиваться в методологию бухгалтерского учета, а порой и определять ее. Речь прежде всего идет о таких аспектах, как:

временный порядок отнесения затрат к себестоимости (включение в себестоимость продукции, работ, услуг, затрат того периода, к которому они относятся независимо от времени оплаты);

нормативный срок отражения выручки по ряду налогов (если раньше такой порядок отражения касался в основном экспортно-импортных операций, то сейчас по акцизам фактически установлен 30-дневный срок уплаты с момента отгрузки продукции потребителям из Беларуси и 60-дневный с момента отгрузки продукции за пределы республики. Уплата налога на добавленную стоимость должна производиться не позднее 60 дней с момента отгрузки продукции);

нормативный размер включения в себестоимость отдельных видов затрат (на подготовку кадров, на рекламу, представительских, командировочных и других расходов);

разделение затрат на капитальные и текущие и т.д.

Все это приводит к необходимости разработки предприятиями собственной учетной политики.

Идеальным можно было бы признать ситуацию, когда существующая система ведения бухгалтерского учета (синтетического и аналитического, учетных регистров и т.д.) являлась бы стержнем исчисления и уплаты налогов. Иными словами, бухгалтерский учет должен был бы выполнять роль информационной базы для системы налогообложения.

Рассмотрим проблемы, связанные с ведением учета и исчисления отдельных налогов, а также противоречия между ними на конкретных примерах.

При исчислении НДС проблемы связаны прежде с содержанием элемента «материальные затраты» и выделение их доли в общих затратах. Затраты, образующие себестоимость, группируются по «Основным положениям о составе затрат, включаемым в себестоимость продукции (работ, услуг)» по элементам: расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; материальные затраты; амортизационные отчисления основных фондов; прочие затраты. Состав материальных затрат, а также прочих затрат при одинаковых названиях по данному нормативному документу и «Методическим указаниям по исчислению НДС» явно различен. Для планирования и учета себестоимости отдельных видов продукции затраты на ее производство в бухгалтерском учете сводятся, в частности, в сельском хозяйстве согласно «Инструкции по учету затрат, калькуляции себестоимости продукции и определению финансовых результатов в сельском хозяйстве» в следующие статьи: расходы на оплату труда; отчисления на социальные нужды; сырье и материалы; расходы по содержанию и эксплуатации основных фондов; расходы по улучшению земель и охране окружающей среды; расходы денежных средств; потери от брака, падежа животных; затраты, идущие на организацию производства и на управление; прочие затраты. И хотя наряду с группировкой по статьям затрат пре-

дусмотрена группировка по элементам, это не позволяет без дополнительных расчетов определить сумму материальных затрат, необходимую для расчета НДС.

Проблема определения суммы материальных затрат в общей сумме затрат связана и с определением базы распределения. Согласно «Методическим указаниям о порядке исчисления налога на добавленную стоимость» материальные затраты в себестоимости реализованной продукции определяются нарастающим итогом исходя из удельного веса их в общем объеме идущих на производство продукции (работ, услуг) в отчетном периоде. Если с прямыми расходами здесь ясно, то сложнее с косвенными (распределяемыми) — расходами на управление, организацию и обслуживание производства; расходами вспомогательных производств. Механизм формирования материальных затрат в общей сумме затрат на производство применительно к данным затратам не определен, поскольку общехозяйственные и общепроизводственные расходы включают в себя как материальные, так и нематериальные затраты.

Что касается элемента и статьи калькуляции «расходы на оплату труда», то здесь противоречия прежде всего с точки зрения бухгалтерского и налогового учета связаны с необходимостью четкого разграничения фонда оплаты труда, для исчисления налогов, базой исчисления для которых он является: чрезвычайного налога, отчислений в фонды социальной защиты населения, занятости, в целевой фонд финансирования расходов на содержание детских дошкольных учреждений. В бухгалтерском учете приходится вести учет выплат по примёру: «Всего фонд заработной платы», «Выплаты и расходы, не учитываемые в фонде заработной платы», в том числе, включаемые в себестоимость; уплачиваемые за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. Отдельно приходится выделять учет выплат «Из фонда заработной платы принимается для начисления чрезвычайного налога», «... для исчисления в фонд социальной защиты», «... в фонд занятости», «... в

целевой фонд содержания ведомственных дошкольных учреждений», «... для расходов на подготовку кадров». Это уже определяет необходимость ведения отдельного учетного регистра, форма и порядок которого нигде не оговорены.

Требуется уточнения и порядок ведения бухгалтерского учета по отдельным видам затрат из «прочих затрат», и в первую очередь учет нормируемых затрат: затрат на рекламу, представительских расходов, расходов на подготовку кадров. Так, поскольку включение их в себестоимость осуществляется по нормативам и с нарастающим итогом с начала года, требуется разработка специальных учетных регистров: «Учет сумм на рекламу, учитываемых в себестоимости продукции (работ, услуг)», «Учет представительских расходов, относимых на себестоимость» и т.д. По ряду учетных регистров, в частности, по учету командировочных расходов (7 ж/о) требуется выделение отдельных граф: «Расходы, включаемые в себестоимость» и «Расходы за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия».

Не учитываются и не стыкуются с точки зрения необходимости обеспечения единства бухгалтерского и налогового учета и издаваемые руководящими ведомствами Законы, методические указания. Если задачей законов по налогообложению это и не является, то принимаемые Национальным собранием, руководящими и контрольными органами методические указания по исчислению отдельных видов налогов также порой не определяют практические аспекты с точки зрения бухгалтерского учета методики расчета отдельных налогов, места и наличия налоговой базы для исчисления ее в бухгалтерском учете в готовом виде или вычленение).

Что касается определения базы для налогообложения в бухгалтерском учете, то здесь в основном действует принцип разъяснений ГНК. Так, лишь 17.09.1997 г. выходят разъяснения ГНК, что показателем для исчисления платежей в дорожные фонды для автотранспортных предприятий общего пользования является показа-

тель отчетности по форме 9-авто по строке 03 «Доходы», состоящие из выручки от выполненных автотранспортом работ по всем графам, кроме графы «Прочие виды основной деятельности», которую следует исключить из общей суммы дохода. А как быть тем, кто не исключал эту графу, кто пользовался не данной формой отчетности?

Предоставление многочисленных льгот также не проработано с точки зрения бухгалтерского учета. Предоставление льготы по отдельным налогам часто оговаривается ведением раздельного учета, а его-то порой практически и невозможно организовать. Так, сельскохозяйственным предприятиям предоставлена льгота по освобождению от налога на недвижимость в части платежей за основные фонды сельскохозяйственного назначения, а разграничить ряд фондов на фонды сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения очень проблематично.

Не способствует устранению противоречия в подходах к понятию бухгалтерского и налогового учета и методика преподавания и подготовки специалистов. Учебники по бухгалтерскому учету и финансам предприятий, как показывает опыт преподавания, оторваны друг от друга в части определения налоговой базы с точки зрения бухгалтерского учета, учета затрат для исчисления конкретных налогов. Поэтому молодые специалисты испытывают трудности при исчислении налогов, особенно в части поиска и формирования базы налогообложения.

Усилила противоречие во взаимоотношениях систем бухгалтерского учета и налогообложения и инфляция, способствующая переходу от уплаты налогов сначала к квартальному принципу исчисления и уплаты, а затем по ряду налогов и к ежемесячному порядку исчисления и уплаты ряда налогов. «Инструкция по учету затрат...» в сельском хозяйстве была приспособлена для расчета себестоимости в конце года и соответственно уплаты налогов по итогам года, но никак не помесечно.

Это лишь отдельные из множества проблем во взаимоотно-

шениях систем бухгалтерского учета и налогообложения.

Все это позволило ряду экономистов сделать вывод о необходимости создания отдельной системы учета для целей налогообложения. Возникает вопрос: что же тогда остается за традиционным бухгалтерским учетом — план счетов, порядок отражения в учете отдельных хозяйственных операций?

Разделение учета на бухгалтерский и налоговый, что предусмотрено международными стандартами, даст возможность сориентировать бухгалтерский учет не только на исчисления налогов, не только на запросы контролирующих органов, а на потребности собственников и инвесторов. Освобожденные от налогового учета, они смогут заниматься регулированием денежных потоков для получения прибыли, больше внимания уделять экономике.

На наш взгляд, все корректировки, проводимые в соответствии с налоговым законодательством и связанные с формированием «объектов налогообложения», т.е. таких счетных категорий как «материальные затраты», «налогооблагаемая прибыль», «выручка к налогообложению» и т.д. для исчисления различных налогов должны проводиться за рамками синтетического системного учета на основании обобщенной информации аналитического учета и разработки соответствующих учетных регистров. Это позволит сохранить целостность бухгалтерского учета и инвариантность по отношению к различным группам пользователей. Налоговый учет должен быть выделен в отдельный участок работы.

На нынешнем же этапе развития для устранения противоречий между бухгалтерским и налоговым учетом движение должно быть двусторонним:

1) приспособление существующей системы бухгалтерского учета целям налогообложения, особенно механизма формирования доходов и расходов для налоговых целей;

2) с другой стороны, упрощение существующей системы налогообложения, и особенно в вопросе определения налогооблага-

емой базы, предоставления многочисленных льгот, отказ по ряду налогов от методики цепочного включения их в конечный результат и т.д.

В этих целях предлагается:

1. Более детальная разработка методических указаний по порядку расчета и уплаты отдельных налогов и неналоговых платежей, привлечение к их разработке не только чисто налоговых работников, но и работников бухгалтерского учета с целью конкретного определения наличия и возможности определения баз налогообложения по отдельным налогам.

2. Проработка и отражение в методических указаниях отраслевых особенностей механизма учета расходов и формирования доходов по отдельным отраслям.

3. Унификация по ряду налогов базы для исчисления налогов (в первую очередь это касается налогов, базой исчисления которых является фонд заработной платы).

4. Ликвидация многочисленных льгот для ряда субъектов хозяйствования типа «освободить в части...», что требует от субъектов хозяйствования ведения раздельного учета по отдельным видам деятельности, порядок ведения которого порой никакими нормативными документами не определен.

5. Разработка и введение новых учетных регистров, выделение отдельных аналитических счетов по ряду статей затрат.

6. Переход для ряда субъектов хозяйствования к упрощенной системе ведения бухгалтерского учета и порядка исчисления налогов, особенно в сфере малого бизнеса.

7. Постепенный переход от ежемесячной уплаты налогов, особенно по тем, по которым исчисляемая сумма незначительна и суммы уплаты прогнозируемы, к поквартальной уплате.

8. Пересмотр концепций подготовки налоговых и бухгалтерских работников, издание учебных пособий по курсам «Бухгалтерский учет» и «Финансы (раздел «Налогообложение»)» в свете их стыковки по вопросам определения базы налогообложения, а возможно, и введение спецкурса «Налоговый учет».