

Нужен ли в Беларуси налоговый учет?

Диана ГОНЧЕРЕНКО,
аспирант Белорусского государственного
экономического университета

С началом становления в 1992 г. в нашей республике системы налогообложения, ориентированной на рыночные отношения хозяйствования, остро встала проблема взаимодействия системы бухгалтерского учета и системы налогообложения, охватывающая целый спектр вопросов: должны ли принципы и правила бухгалтерского учета подвергаться изменениям в зависимости от изменений в налоговом законодательстве? должно ли взаимодействие между этими системами усиливаться или ослабевать? необходимо ли разделение бухгалтерского учета, помимо финансового и управленческого, еще и на налоговый?

Мировой опыт: модели существования двух систем

На наш взгляд, при решении этих вопросов должен учитываться исторический аспект и опыт стран с развитой рыночной экономикой. Исследования в этих областях представлены работами российских ученых Л.З.Шнейдмана, А.С.Бакаева, В.Д.Новодворского. Результаты исследований представляют несомненный интерес и могут быть полезными для Республики Беларусь, поскольку оба государства подошли к ныне действующим системам налогообложения (во многом сходным) в одинаковых постсоветских условиях перехода от централизованно планируемой экономики к рыночной.

Из проведенных исследований можно заключить, что исторически системы бухгалтерского учета и налогообложения возникли и развивались относительно независимо. Единственным источником становления бухгалтерского учета была хозяйственная деятельность. В связи с экспансией акционерного капитала и изменениями в налогообложении с середины XIX века произошло значительное усиление налогового законодательства. Но только после второй мировой войны в ряде европейских стран введена детальная регламентация бухгалтерского учета. Другими словами, возникновение учета, и в частности бухгалтерского, исторически не связано с развитием систем налогообложения.

Западные экономисты сейчас выделяют три системы учета, присущие странам с рыночной экономикой: британо-американскую (Ав-

стралия, Великобритания, Канада, Мексика, Нидерланды, США и др.); континентальную (Австрия, Италия, Франция, Германия, Швеция, Швейцария, Япония и др.); южноамериканскую (Аргентина, Бразилия, Эквадор и др.). В каждой из этих систем свои "правила" взаимоотношений между бухгалтерским учетом и налогообложением. По основным "правилам" Л.З.Шнейдман выделил две модели сосуществования бухгалтерского учета и налогообложения.

Странам с **континентальной моделью учета** присуща тесная связь между системами бухгалтерского учета и налогообложения. Среди экономистов существует мнение, что учетная практика в этих странах строится на основе требований правительства в отношении налогообложения. Одной из основных целей учета здесь признается исчисление налогооблагаемого результата деятельности хозяйствующего субъекта и иной информации, необходимой для осуществления налоговых и неналоговых платежей и контроля за ними; бухгалтерские правила корректируются в соответствии с налоговым законодательством; детальная регламентация учета может устанавливаться налоговыми властями; контроль за правильностью ведения бухгалтерского учета осуществляется в первую очередь налоговыми органами. Эти страны различаются между собой по степени зависимости бухгалтерского учета от налогообложения, которая далеко не одинакова в рамках континентальной модели. Примером наиболее жесткой зависимости является Германия; сильной, но постепенно ослабевающей — Франция. Так, в Германии действует По-

ложение о порядке взимания налогов, которое обязывает вести учет в целях налогообложения. Для этого торговцы старым металлом должны вести журнал записей по правилам, установленным земельным судом, владельцы аптек — журналы по изготовлению лекарств и журналы проверки в соответствии с порядком аптечного дела и так далее. При этом законодательно установлено, что при упрощенном бухгалтерском учете документально фиксируются только те операции, которые необходимы для контроля и определения наличия инвентаря.

Страны **южноамериканской модели учета** многие авторы склонны относить к странам с континентальной моделью учета. Это аргументируется тем, что в странах южноамериканской системы учета информацию, необходимую для контроля за исполнением налоговой политики, бухгалтерский учет формирует достаточно полно.

Как бы оспаривая необходимость тесной зависимости между системами бухгалтерского учета в странах континентальной модели учета, в государствах **британо-американской (англо-саксонской) модели** бухгалтерский и налоговый учет существуют параллельно. Их взаимозависимость крайне слаба, а в отдельных странах отсутствует вовсе.

То есть вторая модель предполагает существование бухгалтерского учета и налогового учета как двух самостоятельных видов деятельности, преследующих различные цели. Как правило, вторая модель реализуется либо посредством преобразования и корректировок дан-

ных бухгалтерского учета для целей налогообложения, либо посредством дополнения бухгалтерских процедур такими, которые обеспечивают в рамках системного учета формирование конечных данных для налогообложения. Ведение двух комплектов учетных регистров по разным планам счетов исключается. Данные первичного учета являются базой как бухгалтерского учета, так и налогового.

Преимущества второй модели по сравнению с первой следующие: реализация такой важнейшей цели бухгалтерского учета, как формирование финансовой информации, полезной широкому кругу пользователей; упрощение бухгалтерского учета за счет исключения не свойственных бухгалтерии процедур и операций; рационализация управленческого труда. Основные недостатки этой модели — значительные операционные расходы хозяйствующего субъекта на параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета; усложнение налоговых расчетов и контроля за их правильностью.

Следует учесть, что выделение этих двух моделей преследует исключительно исследовательские цели, а практическая возможность однозначной оценки модели, применяемой в той или иной стране, крайне затруднительна.

Дело в том, что в условиях первой модели при определении налогооблагаемого объекта, как правило, производят какие-либо корректировки учетных данных. Если обратиться ко второй модели, то очевидно, что налоговое законодательство не может регулировать все нюансы налогового учета. Оно устанавливает общие, принципиальные подходы, а по отдельным моментам налоговые и судебные органы обращаются к бухгалтерским предписаниям, бухгалтерской практике, заключениям специалистов-бухгалтеров.

Влияние налогообложения на бухгалтерский учет во второй модели проявляется в использовании налоговыми органами бухгалтерской отчетности в качестве аккумулятора информации о деятельности хозяйствующего субъекта и средства контроля за правильностью налоговых расчетов. Это обстоятельство может влиять на представление учетной и отчетной информации хозяйствующим субъектом.

В мировой практике в данном вопросе усиливается тенденция движения от первой модели ко второй.

Таковы системы взаимоотношений бухгалтерского учета и налогообложения в странах с рыночной экономикой. В Советском Союзе подобный вопрос никогда не был предметом исследования из-за отсутствия развитой си-

стемы налогообложения в условиях административно-командного управления экономикой.

Взаимоотношения системы бухгалтерского учета и налогообложения в Беларуси

Попробуем разобраться в сложившихся к настоящему моменту взаимоотношениях бухгалтерского учета и налогообложения в Республике Беларусь с позиций характеристик описанных моделей.

В условиях действовавшей в СССР (и заменяющей систему налогообложения) системы распределения прибавочного продукта и бухгалтерского учета, и распределительных процессов диктовалась единственным собственником — государством, в силу чего всякое несоответствие между двумя системами было исключено. Но и полного совпадения этих целей не предполагалось, так как цель бухгалтерского учета определялась в первую очередь интересами централизованного планирования. Иначе говоря, каждая из двух систем развивала и дополняла другую, являясь элементом единого хозяйственного механизма.

Можно ли утверждать, что в СССР была реализована первая модель сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения? Положительный ответ формально обосновывается следующими фактами: осуществление финансовой политики государства и регулирование бухгалтерского учета были прерогативой одного и того же органа — Министерства финансов; состав издержек производства и обращения, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг, жестко регламентировался.

Ошибочность утверждения о подчиненном положении бухгалтерского учета по отношению к системе налогообложения доказывают следующие обстоятельства. Начиная с 50-х годов этого столетия финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта, формирующийся в бухгалтерском учете, рассматривался исключительно как бухгалтерская категория. Так, Положение о бухгалтерских отчетах и балансах 1979 г. исходило из того, что конечный финансовый результат определяется на основании бухгалтерского учета всех операций хозяйствующего субъекта и оценки статей баланса по правилам, предусмотренным этим Положением, то есть прибыль или убыток хозяйствующего субъекта трактовались исключительно как бухгалтерские категории.

Помимо этого, в системе распределения прибавочного продукта безоговорочным объектом распределения всегда признавалась бухгалтерская прибыль. На основании этого можно заключить, что законодатель признавал ее первичность. Правила распределения никог-

да не давали каких-либо особых способов исчисления себестоимости продукции для расчета налога на прибыль.

Ныне действующее налоговое законодательство, на наш взгляд, также не дает основания для утверждения о реализации в Республике Беларусь первой модели сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения.

Современное налоговое законодательство расценивает исчисленный в бухгалтерском учете финансовый результат как базу для дальнейшего расчета финансового результата в целях налогообложения. Другими словами, прибыль, отраженная в бухгалтерском учете, не является прибылью для налогообложения. К примеру, для исчисления налогооблагаемой прибыли балансовая прибыль должна быть увеличена на сумму полученных денежных средств в виде безвозвратной финансовой помощи, безвозмездно полученных материальных ценностей и др. Согласно налоговому законодательству эти ценности попадают под налогообложение путем приравнивания к внереализационным доходам или же к обороту по реализации. Исходя из положений законов, работники налоговых органов требуют и в учете отражать упомянутые ценности как выручку от реализации, что категорически недопустимо в бухгалтерском учете. В таком же ракурсе рассматриваются и другие объекты налогообложения.

Пожалуй, самым наболевшим вопросом в бухгалтерском учете в настоящее время является порядок учета затрат на производство продукции, работ, услуг. Среди белорусских налогоплательщиков к настоящему времени не только сложилось, но и прочно укрепилось мнение, что этот раздел бухгалтерского учета контролируется и регулируется исключительно налоговыми органами, а все изменения, в нем происходящие, вызваны изменениями в налоговой политике государства.

Согласно правилам и принципам бухгалтерского учета в себестоимость продукции (работ, услуг) и при формировании финансовых результатов должны относиться затраты и расходы, связанные непосредственно с их реализацией.

Выполнение этих правил обеспечивает решение задач, стоящих перед бухгалтерским учетом. Но сегодня за пределами себестоимости остаются некоторые виды расходов или же их сверхнормативная часть: проценты за полученные ссуды на приобретение основных средств и нематериальных активов; представительские расходы, расходы на рекламу, на повышение квалификации персонала.

Подход к подобным вопросам с точки зрения бухгалтерского учета таков: все расходы, связанные с производством и реализацией продукции, работ, услуг, относятся на себестоимость вне зависимости от предельных величин, устанавливаемых в настоящее время в виде норм командировочных расходов и других предельных размеров расходов.

В перспективе государство должно будет регулировать уровень некоторых видов затрат через налоговое законодательство — путем лимитирования каких-либо видов расходов для исчисления налогооблагаемой базы. При этом налоговые власти должны признавать такие расходы деловыми, но могут не признавать нормальными ту их часть, которая превышает обычный (средний) для данного этапа экономического развития уровень.

По мере развития налоговой системы Беларуси налоговые органы пытались вмешиваться в процесс регулирования бухгалтерского учета путем издания различных инструктивных документов и официальных разъяснений в нарушение действующего порядка. Так, количество нормативных актов по налогообложению, инструктивных и методических материалов, принятых органами исполнительной власти, составило в 1992 г. около 50; в 1993 г. — примерно 80—90; в 1994 г. — более 130; в 1995 г. — около 150.

Усиление этой тенденции отрицательно сказывается на состоянии бухгалтерского учета, что выражается в нарушении общей целевой установки, неадекватном понимании предназначения современного учета. Кроме того, отмеченная тенденция дезорганизует процесс регулирования учета, противодействует становлению в Беларуси аудиторского дела и культуры бизнеса.

Казалось бы, налицо невозможность тесного взаимодействия в нашей республике систем бухгалтерского учета и налогообложения в современных условиях. Однако и формирование обособленного существования налогообложения и бухгалтерского учета может иметь серьезные негативные последствия для последнего. Такие последствия могут быть «обеспечены» следующими обстоятельствами.

Большинство бухгалтерских работников сегодня видят предназначение бухгалтерской отчетности лишь в одном — быть представленной в налоговую инспекцию (до некоторой степени это соответствует истинному положению дел). Вследствие такой трактовки этого вопроса определенная часть учетной и отчетной информации, не требующейся налоговой инспекции, может оказаться попросту ненужной. Причины

этого кроются и в низкой культуре бизнеса, и в неумении использовать бухгалтерскую информацию для принятия управленческих решений, и в непонимании необходимости проведения глубокого финансового анализа деятельности хозяйствующего субъекта, и невидении сферы приложения его результатов, и в возможности освободиться от «лишней» работы, и в невысокой квалификации бухгалтеров. Предприятия по чисто формальным соображениям не будут заинтересованы в подготовке отчетности, отличающейся от представляемой в налоговую инспекцию, и это не замедлит сказаться на качестве и достоверности первой, что, в свою очередь, отнюдь не будет способствовать становлению рыночной системы хозяйства.

Нельзя не учесть и еще один фактор, затрудняющий работу как бухгалтеров, так и самих представителей налоговых органов, — возможность неоднозначного толкования методических материалов, касающихся исчисления налогов, что совершенно неприемлемо. Это вызвано тем, что методические указания по исчислению каждого налога разрабатываются без учета специфики отраслей народного хозяйства, форм собственности, и детализация здесь фактически неосуществима. В таких условиях самым разумным для предприятия выходом представляется обращение за помощью к юристам и аудиторам. Но, увы, многие предприятия этим пренебрегают, в итоге страдает состояние бухгалтерского учета и отчетности и обостряются взаимоотношения с налоговыми органами.

В связи с этим в нынешней экономической ситуации, на наш взгляд, едва ли возможно разделение систем бухгалтерского учета и налогового учета.

В современных условиях в сохранении единства систем бухгалтерского учета и налогообложения, по нашему мнению, должны быть заинтересованы государство и общество в целом. Такой подход вовсе не означает, что система бухгалтерского учета должна изменяться в соответствии с переменами «погоды» в налоговой политике. Наоборот, в процессе становления системы учета, адекватной рыночной экономике, и формирования соответствующего интереса со стороны широкой экономической общественности государство должно смещать приоритеты в сторону бухгалтерских правил, поступая в разумных пределах интересами налогообложения. Естественно, что создание такой системы традиционно требует независимости нормативно-методической базы учета от налогового законодательства и обеспечения институциональной независимости

бухгалтерского учета от налоговых властей.

Неэффективным представляется в настоящее время уделять внимание вычислению точной пропорции в соотношении «бухгалтерский учет — налогообложение». Эта пропорция должна задаваться реальной хозяйственной практикой, ее нельзя программировать и тем более навязывать. В данном случае важно достижение цели — по мере развития рыночных отношений воздействие налоговой системы на бухгалтерский учет должно постепенно уменьшаться. Общество и условия предпринимательства должны естественно и постепенно подойти к восприятию новых пропорций.

Нельзя забывать о необходимости строгого ограничения и контроля воздействия налогообложения на систему бухгалтерского учета. Оно допустимо, по нашему мнению, в двух случаях: если осуществление какого-либо обязательного для всех хозяйствующих субъектов положения налоговой системы невозможно без системных записей на счетах бухгалтерского учета (пресловутый случай с отражением в учете сумм безвозмездно полученных материальных ценностей как выручки от реализации); если с целью упрощения либо оптимизации налоговых обязательств хозяйствующий субъект добровольно принимает какое-либо положение налоговой системы, реализация которого неосуществима без системных записей на счетах бухгалтерского учета.

Для обеспечения выполнения целевой установки учета и контроля за воздействием на него со стороны налоговой системы в период сохранения (хотя и убывающего) воздействия налогообложения на систему бухгалтерского учета могут быть задействованы следующие механизмы. Первый — использование такой системы отражения на счетах бухгалтерского учета, которая бы не нарушала целостность учета и в то же время приводила к системному формированию нужных для налогообложения данных. Второй механизм — наличие в бухгалтерской отчетности пояснений к показателям, сформированным по методике, предписанной налоговым законодательством, что позволит пользователю отчетности сделать выводы о действительной ценности показателей и возможности их использования для принятия управленческих решений.

Предлагаемая трактовка сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения в современных условиях может быть, по нашему мнению, принята за базу при разработке аналогичного вопроса в Налоговом кодексе.