

СЕКЦИЯ I

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ РАЗВИТИЯ УЧЕТА, АНАЛИЗА И КОНТРОЛЯ В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ

Участники секции I



ИНТЕГРАЦИОННЫЕ ПРОЦЕССЫ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*Автор: Акулич Татьяна Сергеевна
Научный руководитель: Веремеева И. А.
Государственное учреждение высшего профессионального образования
«БЕЛОРУССКО-РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»*

В соответствии с Государственной программой перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь, осуществляется реформирование бухгалтерского учета в нашей стране. При этом огромное значение для оценки необходимости и последствий проведения данных реформ имеет обобщение и анализ опыта других стран.

Российская Федерация является наиболее близким экономическим и политическим партнером Республики Беларусь, активно осуществляющим внедрение Международных стандартов финансовой отчетности в учетную практику. В процессе создания Союзного государства опыт именно этой страны является показательным для Беларуси.

С целью раскрытия динамики процесса взаимодействия бухгалтерского учета и системы налогообложения необходимо рассмотреть исторический аспект взаимосвязи отечественного бухгалтерского учета и налогообложения с российским. 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 существуют 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.

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 перекося в сторону именно налоговой функции, в то время как интересы других групп пользователей бухгалтерской информацией (инвесторы, учредители, акционеры, кредиторы, поставщики, покупатели) 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 изменились 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 субъектами хозяйствования за результатами своей производственно-коммерческой и финансово-хозяйственной деятельности (управленческий учет) и 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, 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. С 1 января 1992г. по 3 декабря 1994 г. усилились тенденции развития специального учета для целей налогообложения, возникли первые методики и элементы налогообложения. С 3 декабря 1994г. по 1 июля 1995г. проявилось несовпадение показателей балансовой и налогооблагаемой прибыли в отчетности предприятия, была проведена попытка приспособить бухгалтерский учет для целей налогообложения путем расчетного уточнения бухгалтерских показателей в налоговой документации. С 1 июля 1995г. по 19 октября 1995г. сформировались два вида учета издержек: первый – это учет фактических издержек для целей налогообложения, второй – учет издержек, скорректированных с учетом утвержденных лимитов, норм, нормативов; порядок формирования финансовых результатов по данным бухгалтерского учета стал самостоятельным учетным процессом. С 19 октября 1995г. по 1 февраля 1998г. окончательно выделился налоговый учет как часть бухгалтерского учета. С 1 февраля 1998г. по настоящее время укрепились учетно-налоговые технологии, законодательно закрепился налоговый учет в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

Происходящие преобразования в экономике Республики Беларусь требуют реформации всей финансовой системы, что сказывается в первую очередь на бухгалтерском и налоговом учете.

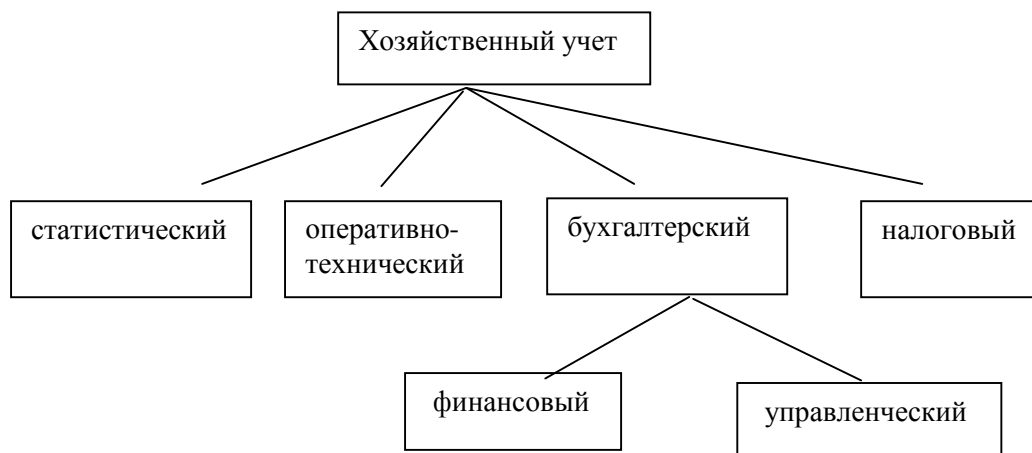
В результате проводимых реформ интересы налоговых органов и государственных управленческих структур к 2004г. были поставлены выше интересов других пользователей.

Обозначенные противоречия вызывали множество точек зрения о целесообразности введения налогового учета. Отдельными специалистами отмечалось, что основным доводом против законодательного принятия «налогового учета» служило отсутствие методики его ведения, не говоря уже об отсутствии научной методологии, на основе которой можно было бы его разрабатывать.

Следует отметить, что ранее налоговый учет подразумевал под собой совсем иное значение в отличие от того, которое законодательно принято в Республике Беларусь с 2004г. Под этим термином понимали учет налоговых поступлений от всех налогоплательщиков, который вели государственные налоговые и статистические органы. В Республике Беларусь была создана эффективная система формирования отчетности по налоговым платежам, состав которой имел многообразные варианты ее представления. В соответствии с нормативными документами Государственного налогового комитета Республики Беларусь, этот перечень включал 45 форм отчетов, сведений, информации по различным аспектам учетно-аналитической и контрольной работы.

Изменилось и место положение налогового учета в системе хозяйственного учета. (рис. 1)

Местоположение налогового учета в системе хозяйственного учета до 2004г.



Местоположение налогового учета в системе хозяйственного учета после 2004 г.

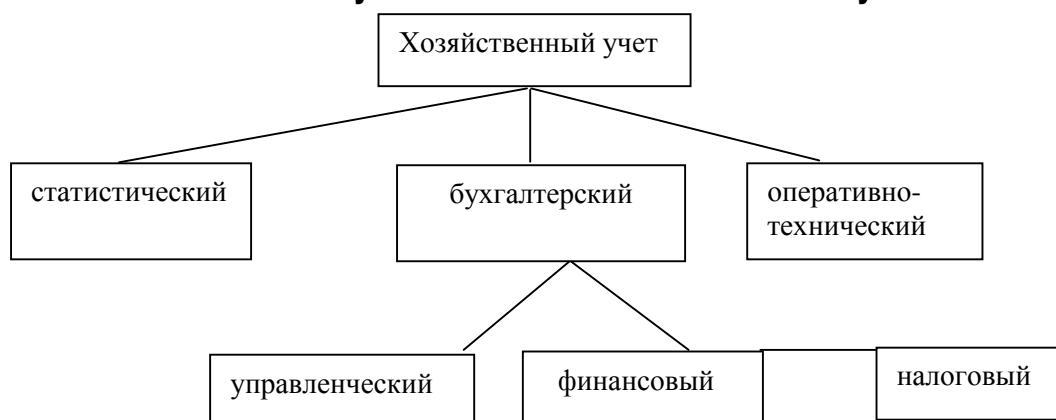


Рис. 1. Местоположение налогового учета в системе хозяйственного учета до и после 2004 г.

Как известно за основу белорусского Плана счетов бухгалтерского учета, введенного в действие с 1 января 2004г, был принят его российский аналог. Несмотря на 90-95 процентную идентичность этих документов, для белорусского Плана характерны некоторые свои принципиальные особенности. Как правило они обусловлены законодательными нормами, которые были приняты ранее и которые достаточно сложно пересмотреть в сроки, оговоренные для введения нового Плана.

Ряд особенностей в значительной мере обусловлен стремлением специалистов Министерства финансов Республики Беларусь не допустить коренной ломки ранее сложившихся традиций в организации и ведении учета, которая привела бы к ухудшению финансовых результатов предприятий, к «вымыванию» их оборотных средств, к разрушению системы аналитического учета. Именно этими причинами объясняется сохранение для целей бухгалтерского учета двух методов определения выручки от реализации(по отгрузке и по оплате); сохранение ранее действующего порядка списания средств труда, которые до перехода на новый План счетов относились к малоценным и быстроизнашивающимся предметам, а в последствии были отнесены к материалам.

Рассмотрим основные отличия в организации и ведении учета в РФ и РБ, обусловленные введением новых плановых счетов бухгалтерского учета, а также краткий анализ их недостатков и преимуществ.

Некоторые особенности были обусловлены попытками развития тех подходов, которые были определены российскими специалистами. Так, если российским Планом счетов предусмотрено два счета для учета финансовых результатов(счет 90 «Продажи»и счет 91 « Прочие доходы и расходы»), отечественный План вместо российского счета 91 предусматривает счета 91 «Операционные доходы и расходы» и 92 «Внереализационные доходы и расходы». Такое разделение существенно усложнило работу бухгалтеров. Вместе с тем финансовый результат от такой новации остается таким же, как и в случае, если бы для учета применялся, как в России, только счет 91.Так, например, выбытие внеоборотных активов во всех случаях, кроме безвозмездной передачи, отражается с использованием счета 91, при безвозмездной передаче – использованием счета 92. В качестве внереализационных доходов и расходов, например, необоснованно рассматриваются суммовые разницы, возникающие в связи с погашением дебиторской и кредиторской задолженности. Такие разницы обусловлены именно операциями, связанными с реализацией продукции (товаров, работ, услуг).

Отличия наблюдаются при учете финансовых результатов. Например, в РФ для целей бухгалтерского учета выручка от реализации признается по мере отгрузки, а в РБ как по мере отгрузки так и по мере реализации. Вариантность отражения выручки от ре-

лизации, предусмотренная белорусским законодательством, обусловила методологические проблемы, в частности, со списанием сумм амортизации по имуществу, переданному в оперативную аренду, в случае, когда сдача имущества в аренду не является предметом деятельности организации, а субъект хозяйствования использует метод определения выручки от реализации по оплате. Кроме того, сохранение метода признания выручки от реализации по оплате, приводит к необоснованному увеличению в масштабах республики активов хозяйствующих субъектов, поскольку отгруженный и неоплаченный объект числится как у продавца (по фактической себестоимости), так и у покупателя (по цене получения).

При учете и амортизации внеоборотных активов в РФ к основным средствам независимо от стоимости относятся объекты, срок службы которых превышает 12 месяцев. В РБ субъекты хозяйствования самостоятельно выбирают критерий отнесения объектов к основным средствам из числа следующих: срок службы объектов превышает 12 месяцев; стоимость объектов превышает 30 базовых величин. Возможность использования белорусскими субъектами хозяйствования ранее применявшегося порядка отнесения объектов к основным средствам в зависимости от их стоимости существенно упростило процедуру перехода на новый План счетов и избавила бухгалтеров от необходимости:

- присвоения новым объектам основных средств сроков их полезного использования и установления соответствующих норм амортизационных отчислений;
- исчисления в течение длительного периода амортизации по объектам, имеющим малую стоимость;
- уплаты дополнительных сумм налога на недвижимость в отношении объектов, перешедших из категории малоценных и быстро изнашиваемых предметов в категорию основных средств;
- введения новых карточек учета основных средств в отношении объектов, которые относились ранее к малоценным и быстро изнашиваемым предметам.

В РФ положительная деловая репутация организации признается нематериальным активом и учитывается на субсчете 3 счета 04 "Нематериальные активы", отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, и учитывается как доходы будущих периодов. В РБ деловая репутация не признается нематериальным активом и учитывается на счете учета расходов будущих периодов, списание деловой репутации осуществляется в порядке, установленном руководителем учетной политики организации. Образование гудвила обусловлено, прежде всего надеждами предприятия на будущие доходы, которые не только компенсируют затраты, связанные с приобретением объекта по стоимости, больше чем балансовая, но и принесут дополнительную прибыль. В силу этого гудвил следует рассматривать как актив стоимость которого по определенной системе должна списываться на издержки производства (обращения). Но если это актив, призванный приносить доход, то его не следует рассматривать как расходы будущих периодов. Определить же момент получения дополнительной выгоды под гудвил, образовавшейся при покупке предприятия практически невозможно. Именно поэтому гудвил и следует рассматривать как специфически нематериальный актив, а не как расходы будущих периодов.

В целом следует отметить, что введение в Республике Беларусь нового Плана счетов, основывающегося на российском аналоге, который, в свою очередь, рассматривался с учетом международных принципов организации и ведения учета, позволило в значительной мере сократить наше отставание в методологии учета. Вместе с тем, на сегодняшний день необходимо обратить внимание на существенное отставание в методическом обеспечении подходов, продекларированных новым Планом счетов бухгалтерского учета. Так, если в Российской Федерации принято 20 положений по бухгалтерскому учету, то в нашей республике – только 6.

Учитывая единую основу используемых планов счетов, отсутствие значительного числа принципиальных отличий, представляется целесообразным, а главное возможным уже в текущем году, приняв за основу российские положения по бухгалтерскому учету, ликви-

ровать имеющееся отставание в методическом обеспечении, утвердив аналогичные отечественные нормативные акты. В РБ нет аналога следующим российским положениям: "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство", "Условные факты хозяйственной деятельности", "Информация об аффилированных лицах", "Информация по сегментам", "Учет государственной помощи", "Учет займов и кредитов и затрат на их обслуживание", "Информация по прекращаемой деятельности", "Учет расходов на научно – исследовательские и опытно – конструкторские работы", "Учет расчетов по налогу на прибыль".

В рамках интеграционных процессов бухгалтерского и налогового учета РБ и РФ для нашей республики необходимо разработать пути совершенствования данной сферы, выделив основные ее проблемы. Рациональное развитие налогового учета на сегодняшнем этапе его развития «тормозят» ряд законодательных неопределенностей, которые требуют скорейшего урегулирования. Среди основных проблем следует выделить наиболее актуальные:

- частая смена налогового законодательства;
- расхождение бухгалтерского и налогового учета;
- несоответствие объектов налогообложения с объектами бухгалтерского учета;
- несовершенство содержания регистров налогового учета и форм налоговой отчетности.

Для преодоления сложившейся ситуации необходимо проводить реформирование налогового и бухгалтерского учета по следующим направлениям:

- определение модели налогового учета;
- перераспределение компетенции государственных органов по методологии бухгалтерского учета и налогообложения;
- определение перечня налогов, по которым необходимо вести налоговый учет;
- усовершенствование методики расчета налогов с точки зрения учета объектов бухгалтерского учета;
- законодательное закрепление методик ведения налогового учета.

С целью раскрытия динамики процесса взаимодействия бухгалтерского учета и налогообложения рассматривается исторический аспект взаимосвязи бухгалтерского учета и налогообложения РБ и РФ. Освещаются проблемы реформации белорусского бухгалтерского и налогового учета ориентируясь на аналогию модели такого учета в РФ. Рассматриваются существенные отличия белорусского и российского плана счетов, а также отставание белорусского законодательства в этой сфере. Описываются пути реформирования белорусского налогового учета: проблемы и рекомендации по их решению.

With the purpose of disclosing dynamics of process of interaction of book keeping and the taxation the historical aspect of interrelation of book keeping and taxation in the Republic of Belarus and the Russian Federation is examined. Problems of the reformation the Belarus accounting and tax account being guided on analogy of model of such account in the RF are covered. Essential differences of the RB and RF plan of accounts, And also upholding of the Belarus legislation in this sphere are examined. Ways of reforming of the Belarus tax account are described: problems and recommendations under their decision.

Литература:

1. Коротаев С.Л. Российский и белорусский планы счетов бухгалтерского учета: анализ принципиальных отличий/ Бухгалтерский учет и анализ. – 2004. - №7. - с.3-9.
2. Пищик Т.В. Перспективы развития бухгалтерского учета в условиях функционирования налогового учета в Республике Беларусь и Российской Федерации./Бухгалтерский учет и анализ. – 2004. - №7. – с.8-11.
3. Стражев В.И. Пути реформирования налогового учета в Республике Беларусь./Бухгалтерский учет и анализ. – 2005. - №8. – с.38-42.
4. Будникова О.Н. Оценка российского опыта налогового учета с позиции его внедрения в учетную политику организации Республики Беларусь./ Бухгалтерский учет и анализ. – 2005. - №12. – с.5-8.
5. Кульпина А.В. Введен налоговый учет./Национальный бухгалтерский учет. – 2004. - №1 – с.36-42.
6. Учетная политика на 2004г. В целях бухгалтерского учета. В целях налогообложения. Под. ред. и с предл. И.Д. Юцковской. 5-е изд., перераб. И доп. – М.: ФБК-пресс, 2004. – 438с.