

УДК 631.16:657.92

**ПРОБЛЕМЫ ВЕДЕНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА
В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ**

В. Н. Пилуй

*Центр аграрной экономики Института экономики НАН Беларуси,
г. Минск, Республика Беларусь, e-mail: vitap@tut.by*

In clause problems of conducting the tax account in the agricultural organizations are considered and possible methods of its conducting are analyzed.

На современном этапе развития национальных экономик процессы глобализации создают условия, в которых предстоит работать всем странам мира, в том числе и с переходной экономикой. Одно из таких условий связано с совершенствованием системы бухгалтерского учета, который призван обеспечить пользователей полной и объективной информацией о хозяйственной жизни предприятия.

Поэтому значение бухгалтерского учета на предприятии заметно повышается, возрастает его роль в управлении производством. Развитие национальной системы бухгалтерского учета на современном этапе обусловлено необходимостью перехода на международную систему учета и отчетности. Вследствие чего с 1 января 2004 г. в Республике Беларусь произошло законодательное разделение учета на бухгалтерский и налоговый. С этого момента для каждого из указанных видов учета необходимо заполнять определенные учетные формы (регистры учета). Первоначально указанные регистры задумывались как промежуточная учетная форма, в которой корректируются данные бухгалтерского учета с целью доведения их до величин, равных объектам налогообложения. На основании этих откорректированных данных бухгалтерского учета составляется налоговая декларация, т. е. регистр налогового учета призван помочь налогоплательщикам в составлении налоговой декларации по налогу и точному определению налогооблагаемой базы. Однако практика аудиторских проверок, проведенных в 2004 г., показала, что, к сожалению, в большинстве случаев данные регистры оформляются уже после составления налоговой декларации по налогу на прибыль с целью формального соблюдения требований законодательства. На наш взгляд, вызвано это тем, что введение налогового учета не имело системного характера, который формирует общие правила регистрации от отдельных объектов до дальнейшего преобразования исходной информации. Недостаточно полных методических указаний и рекомендаций по ведению налогового учета. В этих условиях становление налогового учета требует твердой законодательной и нормативной базы, регулирующей правила его ведения от основ до заполнения, налоговых регистров.

В настоящее время ст. 62 «Налоговый учет» Общей части Налогового кодекса РБ от 19.12.2002 № 166-З закреплены общие принципы ведения налогового учета. В частности, в ней определено, что налоговым учетом признается осуществление плательщиками (иными обязанными лицами) учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством. Налоговый учет ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля. Налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением, с применением соответ-

вующих правил и форм учета. Плательщик (иное обязанное лицо) составляет и представляет за соответствующий налоговый либо отчетный период в налоговый орган по месту постановки на учет налоговые декларации (расчеты) по налогам, сборам (пошлинам), а также другие необходимые документы, связанные с налогообложением [3, с. 98].

Таким образом, налоговый учет связан с введением новых регистров, в которых предусматриваются корректировки бухгалтерского учета. В налоговых регистрах не принимаются во внимание особенности учета в различных отраслях народного хозяйства, а они существенны. Поэтому необходимо очень обдуманно подойти к введению налогового учета для сельскохозяйственных организаций. При разработке рекомендаций по ведению налогового учета сельскохозяйственными организациями необходимо учитывать особенности ведения сельскохозяйственного производства, сделать подробную группировку объектов и хозяйственных операций, необходимую для целей налогообложения.

Таким образом, при введении налогового учета встает проблема, с одной стороны, сложности требования Налогового кодекса Республики Беларусь, а с другой – минимизировать трудовые потери, неизбежные при усложнении учета и тем более при возможном разделении на два параллельных потока. При этом было бы желательно, чтобы налоговый учет был совместим с бухгалтерским. В том случае, если избежать их разделения не удастся, необходимо, чтобы налоговый учет позволял получать информацию, пригодную для принятия управленческих решений. Кроме того, система должна позволять вести налоговый учет не только в отношении налога на прибыль, но и в отношении других налогов.

В настоящее время каждое предприятие, по законодательству, обязано вести регистры налогового учета, однако оно самостоятельно решает, будет или не будет организовывать налоговый учет параллельно бухгалтерскому или предпочтет обойтись бухгалтерским учетом с корректировками записей в регистрах. Какой из вариантов более рационален, зависит от разнообразных факторов – время еще уточнит каких.

Второй вариант кажется более привлекательным, но только до той поры, пока в Налоговый кодекс Республики Беларусь не внесены изменения, углубляющие различия между бухгалтерским и налоговым учетом. Наличие же проверенной методики налогового учета позволит бухгалтеру спокойно принимать любые налоговые нововведения.

При разработке необходимой методики следует изучить все возможные способы ведения налогового учета. Так, российский автор М. Ю. Медведев рассматривает четыре варианта методики ведения налогового учета [2, с. 10].

Методика *«Параллельная двойная запись»* основана на ведении параллельных, для целей бухгалтерского и налогового учета, информационных массивов в системе балансовых счетов. Это возможно, поскольку налоговое законодательство оперирует в основном теми же наименованиями объектов, что и бухгалтерское законодательство. Налоговый учет ведется методом, знакомым всем бухгалтерам, только вместо исходной информации, предписываемой правилами бухгалтерского учета, в базы данных вводится информация, предписываемая правилами налогового учета.

Бухгалтерские и налоговые данные существуют параллельно и обрабатываются аналогично – различается лишь их информационное наполнение.

Данный метод является наиболее простым и может применяться на этапе становления налогового учета, определения основных отличий, существенным его недостатком является дублирование большого объема бухгалтерской информации вне зависимости от того, имеются ли различия при их отражении в бухгалтерском и налоговом учете или нет, и, как следствие, увеличение затрат труда.

Вторая методика получила название *«Налоговый план счетов»* потому, что предлагает кодировать налоговую информацию при помощи счетов налогового учета отличных от счетов бухгалтерского учета. Предполагается, что эта методика будет иметь иные наименования и номера, чем план счетов бухгалтерского учета, что приведет к появлению новой корреспонденции счетов, а некоторые объекты, важные для целей бухгалтерского учета, но не влияющие на налогообложение, при разработке Плана счетов налогового учета могут быть вообще исключены из

перечня. Получится, что какой-либо объект учета будет квалифицирован для целей бухгалтерского учета, но «не замечен» для целей налогообложения.

Главным недостатком этого метода является сам налоговый План счетов. Введение нового налогового плана счетов со своей кодировкой счетов и новой корреспонденцией на предприятиях может вызвать трудности не меньшие, чем при переходе на Новый план счетов бухгалтерского учета. Кроме того, обособленное введение Налогового плана счетов отдельными предприятиями создаст неудобства для контролирующих органов. И это при полном сохранении дублирования информации как главного дефекта первого варианта!

Метод «Субсчета и аналитические признаки» основывается на том, что регистрироваться должны лишь отличия налогового от бухгалтерского учета. К примеру, в качестве базовой величины зарегистрировать данные бухгалтерского массива информации, а вместе с ней разницу между бухгалтерским и налоговым учетом, используя субсчета и аналитические признаки. Ввиду того, что большой объем информации одинаково учитывается для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения, это не потребует одновременной регистрации в двух массивах, что устраняет основной недостаток первых двух методов.

Этот метод ведения налогового учета предлагают использовать многие белорусские авторы в качестве основного, однако он не является универсальным, а идеально подходит только для тех ситуаций, когда величина показателя для целей налогового учета меньше, чем для целей бухгалтерского учета. В противных случаях бухгалтеру ничего не остается, как прибегнуть к внесистемному учету: в случаях превышения величины показателя для целей налогообложения отражать эту величину, к примеру, на забалансовом счете.

Несмотря на то что изложенный вариант имеет свои слабые стороны, основной недостаток предыдущих методов, связанный с дублированием информации, в этом случае устраняется.

М. Ю. Медведев считает наиболее приемлемым методом ведения налогового учета «Резервирование». Суть резервирования состоит в применении контрарных счетов. В случае различия бухгалтерских и налоговых массивов информации, бухгалтерскому счету противостоит контрарный. В зависимости от того, какому счету он противостоит, он называется либо контрактивным (если противостоит активному счету), либо контрпассивным (если противостоит пассивному счету) [2, с. 14].

Мы согласны с автором и считаем, что этот метод может быть предложен как наиболее универсальный для ведения налогового учета в Республике Беларусь. Это обусловлено тем, что при использовании данного метода устраняются основные недостатки предыдущих методов: дублирование массивов информации и отпадает необходимость использовать забалансовые счета. Однако использование данного метода отраслями народного хозяйства возможно только после проведения тщательного анализа хозяйственных операций и учета всех особенностей производства.

Литература

1. Инструкция о порядке ведения налогового учета: утв. постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь [16.12.03,N173/114] //Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 10 января 2004 г. N8/10407
2. Медведев М. Ю. Методика налогового учета. Пособие бухгалтера и налогового инспектора. – Москва: Издательство «Дело и сервис». – 2002. – 176 с.
3. Сузанский В. Регистры налогового учета для целей исчисления налога на прибыль // Главный Бухгалтер. – 2004. – № 47. – С. 97–104.