

О ПРОБЛЕМАХ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ ИНСТИТУТОВ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Виецкая О.В., к.э.н.

Институт экономики промышленности НАН Украины

Реалии экономической действительности таковы, что хозяйственная деятельность предприятий рассматривается через призму интересов как акционеров и инвесторов, так и через призму интересов государственных и фискальных органов. Удовлетворение потребностей различных групп пользователей обуславливает существование института бухгалтерского учета и смежного института – налогообложения. Первый из них направлен на отражение правдивой и непредвзятой информации о деятельности хозяйствующих субъектов; второй - на удовлетворение фискальных и регулирующих функций налоговой системы.

В мировой практике существуют различные модели сосуществования институтов бухгалтерского учета и налогообложения. При этом в качестве наиболее показательных моделей можно выделить англосаксонскую и континентальную.

Основной спецификой англосаксонской модели является слабая зависимость института бухгалтерского учета от института налогообложения, с практическим отсутствием ее в отдельных странах (США, Великобритания, Австрия, Канада, Нидерланды и др.).

Спецификой континентальной модели является тесная взаимосвязь института бухгалтерского учета и института налогообложения, при этом институт бухгалтерского учета выполняет все фискально-учетные функции (Германия, Швеция, Бельгия, Испания, Италия, Швейцария и др.) [1; 1].

Следует отметить тот факт, что определенное расхождение института бухгалтерского учета и института налогообложения с экономической точки зрения является оправданным. Это обусловлено тем, что, как отмечалось ранее, институт бухгалтерского учета и институт налогообложения направлены на удовлетворение потребностей различных групп пользователей, что в целом и определяет различные их цели и функции.

Эффективное выполнение фискальной и регулирующей функции института налогообложения ведёт к необходимости установления специфичных правил расчёта налогооблагаемой прибыли, ведущих к возникновению бухгалтерско-налоговых разниц, которые могут как положительно, так и негативно влиять на деятельность хозяйствующих субъектов и экономику страны в целом.

С одной стороны, существование бухгалтерско-налоговых разниц является объективной необходимостью при построении такой модели взаимоотношений институтов бухгалтерского и налогообложения, при которой предприятиям дается возможность отражать правдивую и непредвзятую информацию об их хозяйственной деятельности (бухгалтерский учет), а государству - эффективно выполнять фискальную и регулирующую функцию налоговой системы (налоговый учет).

В качестве примера можно привести ситуацию, при которой предприятиям разрешено с целью стимулирования обновления основных средств в налоговом учете использовать ускоренные нормы начисления налоговой амортизации, а в бухгалтерском учете – строить свою внутреннюю амортизационную политику исходя из приоритетов своей учетной политики, используя методы и нормы, установленные стандартами бухгалтерского учета.

С другой стороны, необоснованное использование специфичных правил налогового учета может подрывать отношения партнерства между субъектами хозяйствования и государством. Это связано с тем, что в такой ситуации бухгалтерско-налоговые разницы настолько сильно искажают финансовый результат деятельности предприятий, что под налогообложение может попадать сам капитал предприятия, а не его прирост. Такая ситуация часто возникала в период действия Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий".

Так в качестве примера нежелательных бухгалтерско-налоговых разниц можно привести расхождения в правилах признания доходов и расходов деятельности предприятий (в бухгалтерском учете – метод "начислений и сопоставлений"; в налоговом учете – "правило первого события").

Исходя из этого, модель взаимосвязи бухгалтерской (финансовой) и налоговой прибыли, при которой доходы и расходы согласно декларации по налогу на прибыль получается в результате корректировки доходов и расходов согласно отчету о финансовых результатах на временные и постоянные налоговые разницы в целом является оправданной.

Однако следует отметить, что такая модель взаимосвязи бухгалтерской (финансовой) и налоговой прибыли не может быть в полной мере реализована на практике отечественных предприятий по ряду причин.

Во-первых, учет налоговых разниц в отечественном законодательстве не имеет отношения к расчету налогооблагаемой прибыли, а представляет собой отдельный вид учета отличный от налогового и бухгалтерского.

Во-вторых, количество налоговых разниц, предусмотренных Налоговым кодексом Украины, настолько велико, что анализируемая модель взаимосвязи бухгалтерской

(финансовой) и налоговой прибыли теряет всякий смысл, так как не освобождает от ведения отдельного налогового учета;

В-третьих, Налоговым кодексом Украины предусмотрены собственные формулировки принципа признания доходов и расходов; формулировки доходов и расходов и правила их отражения позаимствованы из П(С)БУ, а в отдельных случаях имеют свою интерпретацию.

Исходя из этого, можно сделать следующие выводы:

1. Существование бухгалтерско-налоговых разниц является необходимым условием эффективного выполнения функций бухгалтерского и налогового учета.

2. Модель определения налогооблагаемой прибыли на основе корректировки финансового результата по данным бухгалтерского учета на временные и постоянные налоговые разницы в целом является оправданной, однако требует соблюдения ряда условий:

- налогообложение прибыли предприятий должно быть построено на основе общепризнанных принципов бухгалтерского учета, определение которых должно быть прерогативой институтов бухгалтерского учета. Иными словами, налоговое законодательство не должно содержать формулировки принципов учета (даже, если они схожи с бухгалтерскими), а лишь ссылаться на П(С)БУ. Это относится и к классификации доходов и расходов;

- количество бухгалтерско-налоговых разниц должно быть минимизировано и экономически оправдано, особенно это относится к тем разницам, которые неэффективны как с позиции фискальной, так и с позиции регулирующей функции налоговой системы.

ЛИТЕРАТУРА

1. Брызгалин А.В. Налоговый учет. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник и др. - М.: "Аналитика-Пресс", 1997. - 112 с.

2. Ларионова О.В. Анализ взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов в ретроспективе и определение перспектив их дальнейшего развития / О.В. Ларионова [Электронный ресурс]. / Материалы сайта Объединение исследователей-экономистов г. Ярославль, 2009. – Режим доступа: <http://economyar.narod.ru/larionova.pdf>.