

Старший научный сотрудник  
Научно-исследовательского института финансового права  
Национального университета государственной налоговой службы Украины

## МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ ГАРМОНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РАМКАХ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

*Аннотация. Рассмотрен международный опыт соотношения бухгалтерского и налогового учета, а также на основании его анализа и обобщения сформулированы пути его гармонизации в Украине. Сформулированы конкретные предложения по реформированию налоговой системы Украины на основе учета особенностей сближения систем бухгалтерского и налогового учета.*

*Анотація. Розглянуто міжнародний досвід співвідношення бухгалтерського та податкового обліку, а також на основі його аналізу та узагальнення сформульовано шляхи його гармонізації в Україні. Сформульовано конкретні пропозиції щодо реформування податкової системи України на основі врахування особливостей зближення систем бухгалтерського та податкового обліку.*

*Annotation. The article examined the relation of international experience of accounting and taxation, as well as on the basis of its analysis and synthesis formulated the way of its harmonization in Ukraine. Concrete proposals were developed to reform the tax system in Ukraine in terms of convergence between business and tax accounting.*

*Ключевые слова: налоговые различия, гармонизация, бухгалтерский и налоговый учет, реформирование налоговой системы.*

Гармонизация системы бухгалтерского учета и налогового учета непосредственным образом зависит от оптимизации функционирования и дальнейшего развития бухгалтерского учета и налогообложения. Совершенствование взаиморегулирования указанных систем в первую очередь определяется возможностью соотношения и однородностью их понятийного аппарата. Гармонизация применяемых системами терминов и определений приведет к согласованию объектов учета и налогообложения и, как следствие, к ликвидации коллизий, возникающих между бухгалтерским учетом и налогообложением. При разработке общих понятий следует также учитывать правовое толкование соответствующих понятий, содержащихся в нормах других, смежных отраслей.

Налоговые нормы отражают приоритеты налоговой политики, а правила бухгалтерского учета служат для отражения показателей хозяйственной деятельности предприятия. Нормативно-правовые акты в сфере бухгалтерского учета содержат исчерпывающую информацию о том, что должна включать в себя учетная политика для целей бухгалтерского учета. Вместе с тем, вопросы структуры и содержания учетной политики для целей налогообложения в налоговом законодательстве раскрыты не полностью. В качестве примера можно рассмотреть следующую коллизионную ситуацию.

Утверждение Министерством финансов Положения бухгалтерского учета "Налоговые различия" (далее – Положение) Приказом от 25.01.2011 г. [1] стало причиной большого количества споров среди ученых и практикующих бухгалтеров, экономистов и юристов. Так, согласно п. 1 раздела III указанного Положения, в финансовой отчетности отражаются постоянные и временные налоговые различия, которые должны учитываться при определении налоговой прибыли (убытка) отчетного периода, по соответствующим группам с выделением постоянных и временных налоговых различий, подлежащих вычету и налогообложению.

Одновременно с 1 января 2013 года вступает в силу абзац третий п. 46.2 ст. 46 НК У [2], согласно которому в составе финансовой отчетности налогоплательщик отмечает временные и постоянные налоговые различия по форме, установленной центральным органом исполнительной власти, осуществляющим формирование государственной финансовой политики.

Согласно п. 2 раздела III Положения, в примечаниях к финансовой отчетности приводится общая сумма временных различий, подлежащих учету при определении налоговой прибыли (убытка) в следующих периодах, с выделением суммы временных налоговых различий, подлежащих вычету, и суммы временных различий, подлежащих налогообложению.

Налоговый учет и бухгалтерский учет – различные подсистемы, которые непосредственно связаны друг с другом и являются единым целым в структуре управления предприятием. Наиболее распространенная тенденция в мировой учетной практике – сближение систем бухгалтерского и налогового учета, однако проблема заключается в том, что полное сближение двух систем невозможно из-за наличия существенных расхождений в методологии учета.

Можно выделить два пути взаимодействия бухгалтерского учета и налогового учета. Первый путь – это параллельное ведение двух подсистем на основе единой информационной системы предприятия. Такой подход, в частности, закрепляет действующее украинское законодательство. Второй путь – это учет по отклонениям. За основу берется та учетная система, которая наиболее полно, достоверно, максимально удовлетворяет требования основных потребителей информации, и на ее основе производится корректировка отклонений для нужд других пользователей.

В настоящее время в мировой практике наблюдается тенденция к ориентации национальных систем бухгалтерского учета на общепринятый комплекс подходов и правил, позволяющих унифицировать

-----

© Огородникова И. И., 2013

правила интерпретации информации, которая отражается в бухгалтерской отчетности предприятий. С 80-х годов можно говорить о существующей в европейских странах тенденции перехода к использованию МСФО.

В странах с континентальной моделью построения взаимосвязей финансового и налогового учета система финансового учета формируется и функционирует под сильным и непосредственным

воздействием налогообложения. К числу стран с континентальной (европейской) моделью можно отнести Германию, Францию, Швецию, Бельгию, Испанию, Италию, Швейцарию и ряд стран Южной Америки, таких, как Аргентина, Бразилия, Перу, Чили и др.

Европейская, или континентальная, концепция соотношения бухгалтерского и налогового учета возникла в XIX веке в Пруссии, где было введено правило: сумма балансовой прибыли должна быть тождественной сумме, которая облагается.

Англо-американская концептуальная модель возникла в Великобритании. К странам – сторонникам англо-американской (англосаксонской) концепции – можно отнести США, Австралию, Канаду и ряд других стран.

Особенностью англосаксонской модели является свободный выбор относительно применения бухгалтерского или налогового учета с одновременным установлением рамок, в которых предприятиям предоставлена свобода выбора. Однако необходимо отметить, что, несмотря на различные цели учетных систем, в данной модели между бухгалтерским и налоговым учетом существует устойчивая и контролируемая связь [3].

Сравнение принципов построения модели взаимосвязей финансового и налогового учета наведено в таблице.

Таблица

Сравнение принципов построения модели взаимосвязей финансового и налогового учета

Модель / Принципы	Европейская (континентальная)	Англо-американская	Англосаксонская
1	учетная прибыль является налоговой базой	балансовая прибыль отличается от прибыли, подлежащей налогообложению	параллельное существование бухгалтерского и налогового учета
2	финансовая отчетность отражает, прежде всего, интересы государства, а интересы других участников хозяйственных процессов оказываются второстепенными	ориентация финансовой отчетности на интересы широкого круга инвесторов, что обусловлено высокоразвитым рынком ценных бумаг	ведение двух подсистем преследует выполнение различных целей, стоящих перед ними
3	правила и процедуры бухгалтерского учета регламентируются действующим законодательством	отсутствие жесткого законодательного регулирования правил финансового учета	установлены рамки, в которых предприятиям предоставлена свобода выбора
4	государство принимает непосредственное участие в регулировании бухгалтерского учета	учетные правила, или стандарты учета, определяются не законодательством, а разрабатываются профессиональными организациями бухгалтеров	вариантность и гибкость бухгалтерских учетных систем

Принципы формирования современной налоговой системы Украины хотя и опережают на несколько шагов аналогичные принципы в странах СНГ, ведь в большинстве случаев наблюдается подражание англо-американской модели ее развития, однако имеют собственные недостатки. Указанная ситуация, в первую очередь, вызвана тем, что развитие налоговой системы независимой Украины 90-х годов сначала определялось потребностями сложившегося соотношения между доходами и расходами государственного бюджета, и в результате была сформирована несбалансированная налоговая система, не в полной мере обеспечивающая стабильные условия функционирования бизнеса.

Формирование оптимальной модели сосуществования и взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогообложения невозможно без дальнейшего реформирования налоговой системы. А потому, подытоживая сказанное, можно отметить следующее. Для того чтобы создать оптимальную модель сосуществования и взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогового учета в Украине, последняя должна соответствовать требованиям, которые предъявляются к любой современной модели налоговой системы.

Национальная концепция развития системы бухгалтерского и налогового учета должна строиться, исходя из следующих ключевых принципов:

- 1) единства систем бухгалтерского учета и налогообложения;
- 2) методика расчетов налоговых сумм и документальное оформление налоговых отношений в целом должны исходить из основ классического бухгалтерского учета, а не наоборот;
- 3) сохранения традиционной независимости нормативно-методической базы бухгалтерского учета от налогового законодательства;
- 4) системности накопления и обработки данных учета.

Построение модели взаимоотношений бухгалтерского учета и налогообложения требует системности в процессе накопления и обобщения данных о налоговых обязательствах в учете, а также их отражения в отчетности.

Поэтому целесообразно было бы использовать опыт стран СНГ относительно порядка урегулирования налоговых разниц, который, по мнению автора, является наиболее целесообразным для сравнения, что обусловлено тесными интеграционными процессами в сфере экономического сотрудничества.

Опыт стран СНГ является весьма полезным для совершенствования структурно-логического построения системы законодательства Украины относительно закрепления модели гармонизации бухгалтерского и налогового учета. Как базовую модель, необходимо использовать опыт Российской Федерации.

А поэтому автором предложено:

- во-первых, по примеру Российской Федерации имплементировать положения Международных стандартов бухгалтерского учета в национальное законодательство Украины;
- во-вторых, дополнить Налоговый кодекс Украины следующей нормой: "В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы для налогообложения налогом на прибыль, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые

регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета";

в-третьих, на основе анализа форм отчетности, разработанной Службой Казначейства США, разработать аналогию Списка М-3, которая будет учитывать особенности постоянных и временных налоговых разниц (учитывая специфику национального законодательства и систем бухгалтерского и налогового учета).

-----  
**Л и т е р а т у р а:** 1. Положення бухгалтерського обліку "Податкові різниці", затверджено Наказом Міністерства фінансів від 25.01.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ligazako.net.ua>. 2. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ligazako.net.ua>. 3. Jennifer Blouin Temporary and Permanent Book-Tax Differences: Complements or Substitutes? / Jennifer Blouin, Jason DeBacker, Stephanie Sikes // Recent Research on Tax Administration and Compliance, The Liaison Capitol Hill Washington, D C . – 2010. – June 29–30. – Pp. 21–45.