

СТАНОВЛЕНИЕ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРЕДПРИЯТИЯ

Т. А. Власова, студентка 5 курса экономического факультета ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарева»

Л. П. Королева, канд. экон. наук, доцент кафедры налогов и налогообложения ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»

В статье рассмотрены этапы становления налогового учета, доводы за и против его интеграции в систему бухгалтерского учета, систематизированы перспективы сближения налогового и бухгалтерского учета на предприятии.

Ключевые слова: налоговый учет, бухгалтерский учет, регистр, вид расходов, метод учета.

Экономический рост в современной России привел не только к ускорению темпов общественной динамики, но и к экспоненциальному усложнению рыночной системы. Подобное положение дел сформировало в России наличие двух законодательно установленных и контролируемых государством систем учета деятельности организаций и предприятий, а именно бухгалтерского и налогового учета. Разделение учета на несколько видов отражает естественное стремление руководства предприятия наиболее удобным образом осуществлять контроль за поступлением и расходованием средств организации с целью достижения цели деятельности организации (которое выражается в бухгалтерском учете) и такое же естественное стремление государства по контролю правомерности финансовых операций организации и отсутствия сокрытия сведений о фактах хозяйственной деятельности (выражающееся в наличии налогового учета).

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. [1]

В научной литературе встречаются различные подходы к выделению этапов становления налогового учета в России. В зависимости от законодательной

основы формирования информации в целях налогообложения предлагается выделять два этапа: до и после введения НК РФ (рисунок 1).



Р и с у н о к 1 Этапы становления налогового учета в России

В процессе своего становления налоговый учет прошел несколько важных стадий развития. На первой стадии наблюдается единство ведения учетов, действуют общие нормативные документы, регулирующие порядок организации бухгалтерского учета и определения объекта налогообложения. На последующих стадиях происходит все больше отдаление учетов, в связи с усложнением законодательства. На последних стадиях комплекс принятых мер (в области амортизационной политики, составе расходов и др.) направлены на сближения ведения учетов.

Для определения методологических основ ведения налогового учета, его взаимодействия с бухгалтерским учетом, целесообразно провести сравнение объектов и задач бухгалтерского и налогового учета (таблица 1).

Концептуальные основы бухгалтерского и налогового учета

Критерий сравнения	Бухгалтерский учет (ст. 1 Федерального закона «О бухгалтерском учете»)	Налоговый учет (ст. 313 НК РФ)
Объекты	Имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности	Не определены
Задачи	<ul style="list-style-type: none"> – формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности; – обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами; – предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости. 	<ul style="list-style-type: none"> – формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода; – обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Таким образом, перед бухгалтерским и налоговым учетом стоят совершенно разные задачи. Данные бухгалтерской отчетности, прежде всего, необходимы в работе внутренних пользователей. Главным итогом введения налогового учета, и его главной задачей стало формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, налоговый учет в первую очередь, ориентирован для формирования отчетности для внешних пользователей (налоговых органов).

В соответствии с требованиями ст. 313 НК РФ, налогоплательщик в праве выбирать между двумя вариантами налогового учета: самостоятельный (автономный) налоговый учет; смешанный налоговый учет (частично или полно-

стью, опирающейся на данные финансового учета). Мнения специалистов по вопросу, какой вариант организации учета позволяет более эффективно и достоверно сформировать данные для исчисления налогов разделились. Резюмируя мнения различных ученых можно выделить как положительные так и отрицательные моменты существующих вариантов организации учета (таблица 2).

Т а б л и ц а 2

Сравнительный анализ вариантов ведения налогового учета

Преимущества	Недостатки
1. Самостоятельный (автономный) вариант организации налогового учета	
<ul style="list-style-type: none"> – использование для формирования регистров налогового учета непосредственно первичной учетной информации, что обеспечивает полноту учетных операций, их достоверность, и, следовательно, снижение вероятности появления ошибок; – дает реальную возможность получать данные для формирования налоговой базы непосредственно из налоговых регистров, которые формируются в соответствии с требованиями налогового законодательства; – полная независимость от изменений правил финансового учета. 	<ul style="list-style-type: none"> – требует значительных затрат, связанных с необходимостью создания в организации отдела или группы налогового учета, привлечения высококвалифицированных специалистов, закупки новых программных продуктов и модернизации учетного процесса, а также вычислительной техники; – дублирование идентичных данных в налоговом и финансовом учете; – трудности в организации документооборота в организации (необходимость использования одних и тех же первичных документов в обеих системах, обеспечение сохранности этих первичных документов, определение места хранения первичных документов – как приложение к финансовым или налоговым регистрам); – отсутствие научно обоснованной методологии, нацеленной на формирование информации о налоге на прибыль.
2. Вариант организации налогового учета на базе данных системы финансового учета (смешанный)	
<ul style="list-style-type: none"> – меньшая трудоемкость по сравнению со специальной системой налогового учета; – исключение дублирования информации; – независимость системы финансового учета от текущих изменений налогового законодательства; – возможность быстрого внедрения данного варианта налогового учета; – возможность гибкой настройки соответствия объектов финансового учета объектам налогового учета. 	<ul style="list-style-type: none"> – пересмотр взаимосвязи показателей финансового и налогового учета при каждом возможном изменении правил финансового учета. Но, учитывая, что в Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу взят курс на сближение налогового и финансового учета, расхождений в правилах и методах учета в этих двух системах должно становиться все меньше и меньше. Кроме того, правила финансового учета меняются намного реже, чем нормы налогового законодательства; – постоянный контроль за правильностью формирования данных налогового учета, особенно в случаях изменения данных системы финансового учета прошлых отчетных периодов.

Таким образом, получение данных для исчисления налогов на основании информации формируемой в системе финансового учета является более рациональным и экономичным по сравнению с самостоятельным (автономным) ведением налогового учета. Финансовый учет, имеющий тысячелетнюю историю применения и отработанную методологию организации, является более емкой системой формирования информации и органически включает в себя элементы

налогообложения. Кроме того, пользователями информации финансового учета могут быть внешние организации, в том числе и налоговые органы как пользователи с косвенным финансовым интересом. При этом бухгалтерское законодательство содержит все основополагающие принципы признания и оценки доходов и расходов, которые лежат в основе исчисления налога на прибыль. В свою очередь, информационной базой как финансового, так и налогового учета являются первичные документы. Таким образом, информационная база в обеих учетных системах едина. Отличия состоят в способах группировки, систематизации и обработки учетной информации в соответствии с целями присущими тому или иному виду бухгалтерского учета. В настоящее время различия возникают: в категориях и составе объектов учета и соответствующей терминологии; в методах формирования первоначальной стоимости при принятии объектов к учету и методах амортизации; в моменте признания и составе доходов и расходов и др. [3]

В научной литературе рассматриваются несколько альтернатив в развитии налогового и бухгалтерского учетов:

- дальнейшее обособление налогового и бухгалтерского учета;
- совершенствование и внесение поправок в действующее законодательство о налогах и сборах с целью установления соответствия учетных систем на базе бухгалтерского учета;
- совершенствование и внесение поправок в законы РФ, регулирующие порядок и особенности бухгалтерского учета с целью установления соответствия на базе налогового учета с сохранением первичных документов в качестве основы учетной налоговой деятельности;
- полное слияние (интеграция) налогового и бухгалтерского учета.

По нашему мнению, реформирование национальных учетных стандартов должно происходить взаимонаправленно и согласованно. Система принципов совершенствования национальной учетной системы:

1. В связи с имеющейся целью создания системы учета, отвечающей требованиям рыночной экономики и общепринятым международным стандартам

(и, в частности МСФО), а также формирования интереса и лояльности со стороны круга пользователей отчетности государство должно исходить из приоритета бухгалтерских правил с одновременной уступкой в разумных пределах интересов налогообложения. Это необходимо не только для создания положительного образа государства в сфере регулирования учетной деятельности организаций, но и ради снижения заинтересованности отдельных экономических субъектов в сокрытии фактов хозяйственной деятельности с целью предотвращения усложнения учета и увеличения базы налога.

2. Экономичность системы учета. Учет не должен стоить предприятию многих ресурсов и времени работы его сотрудников, а действия бухгалтера по учету фактов хозяйственной деятельности не должны быть повторены дважды. Следует прийти к логичному и грамотному построению взаимодействия бухгалтерской и налоговой системы учета, возможности взаимного обмена и перераспределения сведений. В частности, подобная взаимосвязь уже частично реализована в программных комплексах для ведения учета на предприятии, однако там относительная легкость ведения учета достигается исключительно благодаря применению программных средств.

3. Актуализация понятийного аппарата налогового и бухгалтерского учета. Здесь важно отметить, что необходимо, чтобы все виды учета опирались на единую категориальную базу, способную отвечать их требованиям и осуществлять согласование объектов учета и налогообложения с целью ликвидации противоречий между ними.

4. Правовое отражение норм законодательства о налогах и сборах в правилах бухгалтерского учета. Этот принцип призван обеспечить «обратную связь» бухгалтерского учета учету налоговому и, кроме того, дать государству необходимую ему уверенность в наличии закрепленного законодательно обязательства организации по уплате налога.

5. Целостность проводимой государством учетной политики в целом. Поскольку государство является социальным институтом, обеспечивающим регуляцию национальной системы учета в целом безотносительно разделения ее на

налоговый и бухгалтерский учет, оно может и должно проводить целостную политику, а не вносить отдельные изменения в различные законодательные акты, регулирующие положения законодательства о налогах и сборах либо положения по бухгалтерскому учету. [5]

В качестве конкретных направлений сближения бухгалтерского и налогового учета России выделим следующие направления:

1) Совершенствование методологии по направлению классификации прямых и косвенные расходов.

Понятие «прямые и косвенные расходы» для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения принципиально различаются. Вследствие этого практически невозможно совпадение сумм прямых и косвенных расходов в бухгалтерском и налоговом учете, что неизбежно приводит к большим различиям в суммах бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли. Кроме того, пользуясь правом самостоятельно определять перечень прямых и косвенных расходов, многие налогоплательщики необоснованно расширяют перечень последних, поскольку они сразу в полной сумме учитываются при расчете налоговой базы, занижая тем самым в текущем периоде платежи в бюджет налога на прибыль. В бухгалтерском учете перечень прямых расходов не должен произвольно выбираться организацией, а должен зависеть от условий ее хозяйственной деятельности и отраслевой принадлежности. [2]

Исходя из всего вышесказанного, предлагается исключить из Налогового кодекса Российской Федерации понятие прямых и косвенных расходов в том виде, как они в нем прописаны. Учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) для целей налогообложения следует вести по правилам бухгалтерского учета. Это позволит, во-первых, во многом обеспечить тождество расходов, учитываемых при расчете бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли, и, во-вторых, исключит возможность искусственного увеличения расходов с целью занижения платежей налога на прибыль.

2) Методы определения доходов и расходов.

В главе 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации указаны два метода определения доходов и расходов для расчета налоговой базы метод начисления и кассовый метод. В бухгалтерском учете доходы и расходы определяются только методом начисления. [2] Таким образом, предлагается отменить кассовый метод, право его использования оставить за налогоплательщиками, находящимися на специальных налоговых режимах, в частности, на упрощенной системе налогообложения.

3) Сближения бухгалтерского учета для целей составления финансовой отчетности и для целей налогообложения предложено для расчета налоговой базы:

а) признавать доходы и расходы по правилам соответственно ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации»;

б) первоначальную стоимость амортизируемого имущества (основных средств и нематериальных активов) и фактическую себестоимость материально-производственных запасов формировать по правилам бухгалтерского учета на основании соответствующих нормативных документов: ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». [4]

4) Направления сближения учета амортизации.

Нормативными актами, регулирующими бухгалтерский и налоговый учет, предусмотрены разные правила начисления амортизации по амортизируемым активам.

Единственный метод начисления амортизации в бухгалтерском учете, который полностью совпадает с налоговым – это линейный метод. При его использовании разниц между бухгалтерским и налоговым учетом не возникнет. Но, во-первых, первоначальная стоимость основного средства в бухгалтерском учете должна совпадать с первоначальной стоимостью в налоговом учете. Во-вторых, потребуется установить одинаковый срок полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете.

В рамках совершенствования амортизационной политики рассмотрен вопрос о концептуальном пересмотре подходов к начислению амортизации в налоговых целях, начиная с 2010 – 2011 годов. Предлагается отказаться от объектного начисления амортизации и перейти к начислению амортизации методом убывающего остатка по укрупненным амортизационным группам (пулам). Таким образом, в настоящее время рационально применение нелинейного метода начисления амортизации в налоговом учете, при использовании в бухгалтерском учете метод уменьшающегося остатка (закрепление в учетных политиках предприятия данных способов начисления амортизации позволит сократить разницы между бухгалтерским и налоговым учетами).

Можно сделать вывод, налоговый и бухгалтерский учеты различны, но при этом не исключается тесная связь и взаимопроникновение налогового и бухгалтерского учета, так как налоговый учет – один из элементов системы бухгалтерского учета.

Основным инструментом сближения учетов на предприятии является учетная политика. Налоговое законодательство, так же как и нормативные документы по бухгалтерскому учету, содержит ряд норм, позволяющих организации производить выбор из нескольких альтернативных вариантов, и задача здесь заключается в максимальном сближении вариантов бухгалтерского и налогового учета.

Таким образом, в настоящее время определяются два направления сближения двух систем учета на предприятии.

Первое направление – выбор одинаковых методов и способов ведения учета, предлагаемых в нормативных документах (одинаковый метод учета списания материалов в производство, оприходования актива, финансовых вложений, одинаковый метод начисления амортизации и т.д.) Это значительно упростит работу бухгалтера, при этом не стоит забывать, что данные меры не должны негативно сказываться на объеме прибыли предприятия, то есть при принятии решения о выборе одинаковых способов учета стоит, прежде всего, основываться исходя из экономической рациональности.

Второе направление, когда правила бухгалтерского учета не абсолютно совпадают с правилами налогового учета, бухгалтер в целях приближения, разумно решается отступить от одного из них, отражая эту позицию в учетной политике со ссылкой на существенность.

Проблема, рассмотренная в настоящей статье чрезвычайно актуальна и важна для всех без исключения российских организаций. Грамотное и умелое ведение двух видов учета неизбежно проиграет единому методу учетной политики по скорости и эффективности. К тому же все возможности для сближения бухгалтерского и налогового учета, не противоречащие их основным принципам, существуют. Главное четко определить место роль каждой системы учета на предприятии и осуществить точную и продуманную реформу в части сближения налогового и бухгалтерского.

Библиографические ссылки

1 Налоговый Кодекс Российской Федерации (ч. I и II) официальный текст – М. : Издательство Элит, 2010 – 600 с.

2 Бухгалтерский и налоговый учет доходов [Электронный ресурс] // В помощь бухгалтеру. URL: <http://mvf.klerk.ru/bunu/bu004.htm> (дата обращения 10.01.2010); Бухгалтерский и налоговый учет расходов [Электронный ресурс] // В помощь бухгалтеру. – Режим доступа: <http://mvf.klerk.ru/bunu/bu005.htm> (дата обращения 10.01.2010).

3 Возможности сближения бухгалтерского и налогового учетов // Бухгалтер и закон. – 2008 – № 7

4 Надеждина С. Д. Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов организаций: проблемы и решения / С. Д. Надеждина, В. М. Лукьяненко // Вестник Алтайского гос. аграрного ун-та. 2009. – N 7. – С. 98-101; Бухгалтерский и налоговый учет убытков [Электронный ресурс] // В помощь бухгалтеру. – Режим доступа: <http://mvf.klerk.ru/bunu/bu006.htm> (дата обращения 10.01.2010).

5 Налоговый и бухгалтерский учет на современном предприятии: проблемы и решения // Налоги и налогообложение. – 2010 – № 4.