

## ПРОБЛЕМЫ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Обосновывается целесообразность сближения правил ведения бухгалтерского и налогового учета по налогу на прибыль.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет; налоговый учет; налог на прибыль.

Обособление налогового учета имеет относительно недавнюю историю не только в России, но и в странах традиционно рыночной экономики. Огромные расходы во время Первой мировой войны заставили правительства стран – участниц военных действий искать дополнительные источники финансирования. Так появились первые налоги на доходы предприятий. Этот момент положил начало отношениям между предприятиями и государством в лице налоговых органов, которые начали интересоваться бухгалтерским учетом.

В этой связи встали вопросы: будет ли государство в целях налогообложения применять уже существующие методы бухгалтерского учета или будет устанавливать свою концепцию учетных принципов в целях налогообложения?

Западные методологи бухгалтерского учета, занимавшиеся проблемой налогового учета, выделяют три периода в развитии отношений между традиционным бухгалтерским учетом и еще не сформировавшимся налоговым: «динамический», «вынужденного отдаления» и «сепаратистский» период.

Динамический период охватывает первую четверть XX в., когда специалисты бухгалтерского учета были озабочены выработкой налоговых правил исчисления прибыли, совпадавшими с экономической концепцией. Этот период длился недолго. Постепенно налоговые органы стали регулировать бухгалтерский учет, отражая влияние специфических налоговых правил.

С конца 1960-х гг. налоговая система становится самостоятельным инструментом экономической политики государства. Налоговые органы устанавливают правила исходя не из экономической сущности отношений, выступающих в качестве объекта регулирования, а сугубо исходя из потребности государства. Искажение правил бухгалтерского учета идет в ущерб потребностям остальных пользователей финансовой отчетности.

В России выделение налогового учета из бухгалтерского учета имеет свою, отличную от всех других специфику, связанную с переходом от командно-административной экономической системы к рыночной. В 1990-е гг. в России наблюдалось не столько выделение налогового учета из бухгалтерского учета, сколько превращение отечественного бухгалтерского учета в налоговый учет. Фискальная функция очень быстро выделилась среди всех остальных функций бухгалтерского учета и превратилась в доминирующую функцию. Помимо нало-

---

\* Тупицына Вероника Валерьевна – магистрант, кафедра предпринимательского и финансового права, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск. veronika.tupitsina@yandex.ru.

говых органов остальные пользователи бухгалтерской отчетности – инвесторы, собственники, менеджеры – не предъявляли к ней особого интереса и потому не превращались в реальных заинтересованных пользователей.

Методология формирования отчетности стала постепенно подстраиваться под потребности налоговиков. Цели бухгалтерского учета, по сути, оставались лишь номинальными.

Уже к середине 1990-х гг. можно было констатировать факт существования в России налогового учета, который, родившись из бухгалтерского учета, очень быстро вышел на первый план, фактически подменив собой бухгалтерский учет. При этом его правовой статус никак не оформился. В отличие от бухгалтерского учета налоговый учет существовал только как понятие. Это явление юридически нигде не было зафиксировано. Налоговый учет строился на бухгалтерском учете. В российском законодательстве переходного периода понятие налогового учета воплотилось в термине «учет для целей налогообложения» [1].

Первые признаки нормативного обособления налогового учета в России проявились в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденном Приказом Минфина РФ от 26 декабря 1994 года № 170, которым были внесены изменения в порядок формирования себестоимости продукции. Основное разделение двух видов учета произошло по вопросу определения выручки от реализации. В бухгалтерском учете все предприятия используют единый метод определения выручки – по мере реализации продукта [2].

В целях налогообложения в соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 года № 552 – предприятиям была предоставлена возможность самостоятельно выбрать один из методов определения выручки от реализации – по мере реализации продукции или ее оплаты [3].

Второе разграничение, произошло по вопросу формирования себестоимости продукции. В бухгалтерском учете себестоимость формировалась на основе установленного перечня состава затрат в фактической сумме. В налоговом учете себестоимость формировалась с учетом установленных норм и лимитов. Произошло также разграничение между двумя видами учета в порядке отражения внереализационных операций. Появились требования ведения раздельного учета производства, реализации, дохода, финансового результата: по налогу на прибыль и по налогу на добавленную стоимость. Еще одной составляющей налогового учета стала необходимость распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов по видам деятельности или по видам реализуемых товаров, работ или услуг.

Требования исчисления налога на прибыль в условиях отсутствия иных пользователей бухгалтерской отчетности помимо налоговых органов, постепенно поставили налоговый учет в доминирующее положение по отношению к бухгалтерскому учету, в котором все чаще использовались несвойственные для него процедуры. Расчет налога на прибыль в соответствии с Положением о со-

ставе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 года № 552 и Законом Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «О налоге на прибыль предприятий и организаций» № 2116-1, путем корректировок бухгалтерских данных являлся, по сути, прототипом сегодняшнего налогового учета [4].

Однако в связи с отсутствием понятия «налоговый учет» в нормативных документах оспаривался сам факт его существования. Предпосылкой официального оформления налогового учета, стало принятие НК РФ, который закрепил обязанность вести в установленном порядке учет своих доходов, расходов и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. В такой формулировке эта норма еще не определяла налоговый учет как таковой, а касалась его лишь косвенным образом. Сам термин при этом не использовался.

Третий этап становления специализированной системы продолжается по сегодняшний день и связан с введением главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, где впервые законодательно закреплена обязанность ведения особого вида учета – налогового учета.

Налоговый учет, введенный законодателем, это уже не просто процедуры корректировки или ведения специальных норм, а в значительной части автономная система учета для целей расчета налога на прибыль организаций. Причем в целях ведения налогового учета законодатель вводит обособленный понятийный аппарат, позаимствовав практически все термины из других отраслей законодательства, в том числе, термины бухгалтерского учета, придав им новое значение и смысл, введя свою классификацию видов доходов и расходов в целях расчета налога.

Поскольку законодательство о налогах и сборах должно было формироваться как системное целое, налог на прибыль организаций должен был формироваться как системный элемент налогового законодательства. Налог должен увязываться с другими налогами – налогом на добавленную стоимость, налогом на имущество организаций и т.д. Однако вопреки системному развитию законодательство определило общие положения по налоговому учету только в главе 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, хотя очевидно, что должны быть использованы общие подходы и методические принципы организации и осуществления налогового учета по всем налогам.

И до и после законодательного введения налогового учета ведутся споры о необходимости выделения налогового учета в самостоятельную систему или его сближения с бухгалтерским учетом. Так В.Ф. Палий отмечал, что специалисты не представляют ни предмета, ни методов налогового учета, ни его принципиального отличия от бухгалтерского учета. Мировой, в том числе и российский опыт бухгалтерского учета в интересах налогообложения свидетельствует о том, что никакие параллельные системы учета не нужны. Сосуществование бухгалтерского и налогового учета в одних и тех же организациях удорожит учет, потребует привлечения новых бухгалтеров [5, с. 3–10].

А.С. Бакаев утверждал, что Россия в период перестройки национальной системы учета в соответствии с общепринятыми в рыночной экономике принципами, должна избежать негативных последствий влияния фискальных интересов государства на построение бухгалтерского учета. В связи с этим не следует выделять обособленную систему налогового учета, так как параллельное существование бухгалтерского и налогового учета потребует при преобразовании данных первого в данные второго, создания адаптационных методик, специальных правил и разработочных таблиц, что в конечном итоге запутает и усложнит методику формирования финансово-хозяйственных результатов при исчислении налогов и составлении налоговой отчетности. Решение бухгалтерско-налоговых проблем он видел в совершенствовании налогового законодательства, упрощении техники исчисления налогов и повышении экономико-правовой грамотности всех пользователей бухгалтерской информацией [6, с. 18–26].

Исследуя учетные системы развитых западных стран – ученые обращают внимание на существование двух концепций отношений между налоговым и бухгалтерским учетами: параллельность и единство. Параллельность предполагает, что налоговое право не вступает в отношения с бухгалтерским учетом. Концепция данной модели подразумевает, что балансовая и налогооблагаемая прибыль не равны между собой, и предполагает существование и ведение параллельно как бухгалтерского, так и налогового учета. Страны, применяющие эту модель – США, Великобритания, Австрия, Канада, Нидерланды и др. Концепция единства строится по принципу господства налогообложения над бухгалтерским учетом. Предполагается, что налогообложение обязывает вести бухгалтерский учет по своим правилам. Страны применяющие данную модель – Германия, Швеция, Бельгия, Испания, Италия, Швейцария, Япония и др.

Следует отметить, что в основу российской учетной концепции, положена одна из разновидностей англо-американской модели – французский подход, предполагающий отдельное существование налогового учета, который базируется на бухгалтерском. То есть, по сути, на счетах бухгалтерского учета отражается финансовая прибыль, которая корректируется в соответствии с правилами налогового законодательства с применением дополнительных расчетных таблиц – регистров налогового учета.

Позицию приоритета бухгалтерского учета над налоговым учетом отстаивает российский ученый В.Д. Новодворский: «Расхождения между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью объективны. Существующий отечественный метод исчисления налогооблагаемой прибыли не позволяет оценить влияние отдельных элементов и статей расходов на величину отклонений налогооблагаемой прибыли от учетной». На его взгляд, действующая система исчисления налогооблагаемой прибыли отодвинула на второй план одну из важнейших задач бухгалтерской отчетности – достоверное отражение финансовых результатов деятельности предприятия, его имущественного и финансового состояния [7].

В.Я. Кожин отмечает, что в России в настоящее время налоговый учет все больше выделяется в качестве основного. Завышенные требования по его ведению и оформлению отчетности постоянно наводят предпринимателей на мысль о полной замене бухгалтерского учета на налоговый учет. Подмена це-

лей бухгалтерского учета ведет отказ от его ведения в соответствии с установленными стандартами, что не позволяет обеспечить формирование достоверной и надежной финансовой отчетности. В то же время налогооблагаемая прибыль в системе управления финансами предприятия всегда носила вспомогательный характер, тогда как бухгалтерская прибыль остается единственным инструментом полного отражения всей хозяйственной деятельности и финансового состояния предприятия. Собственно же налогооблагаемая прибыль представляет собой встроенный элемент экономического контура управления предприятием, ограничивающий его некоторые расходы или хозяйственные действия, которые создавали предприятию с точки зрения интересов государства необоснованные или избыточные преимущества.

В то же время бухгалтерское право содержит все основополагающие принципы признания величины доходов и расходов, которые лежат в основе исчисления налога на прибыль. Бухгалтерский учет является единой и глобальной информационной системой и представляет возможность организовать на этой базе любой другой учет. Данная информационная система основывается на огромном массиве первичной информации, отражающей хозяйственные операции, совершенные предприятием. Первичные данные необходимо оценить, классифицировать, зарегистрировать и обобщить. Все эти процедуры производятся в информационной системе бухгалтерского учета, и только на последних этапах формируется информация в финансовом, налоговом, либо управленческих разрезах [8].

И.Р. Сухарев указывает на то, что потребность ведения бухгалтерского учета в налоговых целях тормозит его развитие и является одним из главных препятствий на пути внедрения МСФО. Причем автор уделяет особое внимание повышению мер в сфере ответственности за недостоверность отчетности и отделения ее от ответственности за неправильный расчет налогов, указывая на существующие нормы административной и налоговой ответственности, а также введению нормативного определения гражданско-правовой ответственности за недостоверность отчетности [9].

Но рассуждая об ответственности, автор не поднимает вопрос о контролирующем органе, имеющем полномочия на привлечение к ответственности. А кто будет проводить эти проверки – ФНС, совмещая в себе функции налоговиков или аудиторов? Особенно этот вопрос является актуальным в отношении коммерческих организаций. На сегодняшний день нагрузка на налоговые органы, в частности, в ходе проведения проверок за полнотой и правильностью исчисления налогов, и без этого достаточно велика.

По данным опросов, проводимых по инициативе ФНС России, трудоемкость проверок по расчету на прибыль увеличилась от 1,8 до 2,7 раз. Вот как имеющиеся тенденции описываются в результатах опросов: «Наличие дополнительного налогового учета, который на практике не существует как завершённая система, а присутствует фрагментарно, не только усложняет работу и повышает трудоемкость проверки, но и повышает риск не обнаружения, что ведет к появлению сомнений в достоверности итогов проверки» [10].

В условиях существующего кадрового дефицита в налоговых органах – увеличение нагрузки на них, по средствам вменения функций проведения проверок за соблюдением непосредственно бухгалтерского законодательства полагается не допустимым.

При этом также не следует забывать о самих налогоплательщиках, для которых ведение двух систем учета приводит к усложнению и необходимости увеличения затрат на формирование финансовых и налоговых показателей.

Нельзя не согласиться, что на сегодняшний день модель налогового учета, заменяет в большей степени финансовый учет и применяется налогоплательщиками повсеместно. При этом, одной из задач введения налогового учета в свое время провозглашалось достижение высокой достоверности данных бухгалтерского учета. Считалось, что предоставление возможности организациям формировать данные для финансовой отчетности без оглядки на налоговые последствия должно повлечь за собой более точные данные о финансовых результатах деятельности организаций. Этого тоже не случилось.

В целях упрощения учетного процесса налогоплательщик в организации бухгалтерского учета все более ориентируется на нормы налогового законодательства, пренебрегая принципами достоверности данных финансовой отчетности.

По мере все более глубокого расхождения правил бухгалтерского и налогового учета данные бухгалтерской отчетности в общей совокупности все сильнее будут отличаться от показателя фактически полученной в результате хозяйственной деятельности прибыли.

Бесспорно, чем больше правила налогового учета соответствуют правилам бухгалтерского учета, тем проще подготовка налоговых деклараций, расчет налогового обязательства, а также налоговое администрирование. Но полное сближение бухгалтерского и налогового учета будет являться нерациональной мерой, поскольку эффект будет тот же самый – искажение достоверности финансовой отчетности и как следствие снижение налоговых поступлений в бюджет по налогу на прибыль. Конечно, всегда будут существовать некоторые различия, поскольку налоговые правила отражают приоритеты налоговой политики, а правила бухгалтерского учета служат для измерения экономического благосостояния организации. Однако на сегодняшнем этапе представляется принципиально важным определить границы и основные принципы гармонизации бухгалтерского и налогового учета.

Главная задача сближения, состоит в изменении или исключении из текста налогового законодательства тех норм, которые предопределяют возможность различий в порядке формирования первоначальной стоимости основных объектов учета (основных средств, нематериальных активов, материалов, товаров). Необходимо законодательно закрепить вменение организациям в обязанность использовать для целей налогообложения те же механизмы установления расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовую и реализованную продукцию, что и в бухгалтерском учете.

Это значительно облегчит деятельность налогоплательщиков в ведении налогового учета и повысит эффективность проведения проверок налоговыми

органами, поскольку опираясь на итоговые расчетные данные бухгалтерского учета, проводить необходимую корректировку выявленного финансового результата будет значительно легче. Основанием послужит один и тот же элементный состав доходов и расходов, определяющих прибыль отчетного периода, в котором сохраняется процентное соотношение сумм, учитываемых и не учитываемых в этом периоде в целях налогообложения.

### Список использованной литературы

1. Сухарев И.Р. Препятствия в законодательстве Российской Федерации для создания нормативной базы применения международных стандартов при составлении отчетности российскими организациями / И. Р. Сухарев, О. А. Сухарева // Международный бухгалтерский учет. 2007. № 7. [КонсультантПлюс].

2. О Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации: Приказ Минфина РФ от 26 декабря 1994 года № 170 // Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств РФ. 1995. № 5 (Утратил силу).

3. Об утверждении положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли: Постановление Правительства РФ от 5 августа 1992 года № 552 // Собрание актов Президента и Правительства РФ. 1992. № 9, Ст. 602. (Утратил силу).

4. О налоге на прибыль предприятий и организаций: Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 года № 2116-1 // Российская газета. 1992. № 53. (Утратил силу).

5. Палий В.Ф. Обновление бухгалтерского учета: что дальше? / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. 1996. № 10. С. 3–10.

6. Бакаев А.С. О реформировании национального бухгалтерского учета: взгляд на проблему / А. С. Бакаев // Бухгалтерский учет. 1998. № 1. С. 8–26.

7. Новодворский В.Д. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов / В. Д. Новодворский, Р. Л. Сабанин. – СПб., 2003. – 252 с.

8. Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налогообложение финансовых результатов в системе управления организацией / А. И. Нечитайло, И. Н. Томшинская, Л. В. Панкова. – Ростов н/Д., 2014. – 281 с.

9. Сухарев И.Р. Препятствия в законодательстве Российской Федерации для создания нормативной базы применения международных стандартов при составлении отчетности российскими организациями / И. Р. Сухарев, О. А. Сухарева // Международный бухгалтерский учет. 2007. № 6. [КонсультантПлюс].

10. Лапина О.Г. Сближение бухгалтерского и налогового учета: предпосылки и проблемы / О.Г. Лапина // Налоговая политика и практика. 2008. № 5. [КонсультантПлюс].