

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Авторская концепция методологии совмещенного бухгалтерского и налогового учета реализована в разработках таких проблем, как определение сущности налогового учета в качестве элемента бухгалтерского учета в соответствии с их принципами. При этом уточнены их роль, взаимосвязь и места, обоснована нецелесообразность ведения параллельного налогового учета.

Несовершенство законодательства во многих случаях усложняет методологию учета хозяйственных средств предприятий и их источников. Но особенно заметно это проявилось после принятия главы 25 Налогового Кодекса РФ. Впервые в экономике России налогоплательщикам было рекомендовано, в соответствии со ст. 313 НК РФ [1.146] самостоятельно разработать систему налогового учета, исходя из принципа последовательности применения норм и правил учета от одного налогового периода к другому. При этом они обязаны формировать учетную политику и для целей бухгалтерского, и для целей налогообложения, где должны принять правила ведения, соответственно, бухгалтерского и налогового учета.

Известно, что именно в учетной политике хозяйствующие субъекты определяют основные методологические аспекты учета хозяйственных и финансовых операций. Но в главе 25 НК РФ указанные аспекты в полной мере не раскрыты. В статье 313 лишь отмечено, что «данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу». [1.147] Поскольку в качестве источников информации для него определены первичные документы, это дает основание предполагать, что система налогового учета является производной от бухгалтерского учета, но многие экономисты рассматривают ее, как автономную или параллельную системы учета. Это обус-

ловлено тем, что специфика целей и принципов налогового учета, правил группировки первичных документов и признания доходов и расходов в соответствии с порядком, установленным Налоговым Кодексом, недостаточно исследованы и требуют уточнения его методологических аспектов.

Прежде всего, у специалистов возникает вопрос о том, почему законодатели ввели налоговый учет только для учета налоговой базы и расчетов по налогу на прибыль? Почему только в главе 25 НК РФ определена необходимость нового вида учета, если порядок формирования налогооблагаемых баз в связи с принятием нового Налогового Кодекса требуется для всех видов налогов и сборов? Очевидно, что интеграция в международное бухгалтерское сообщество предопределила коренную перестройку системы учета для целей налогообложения, но процесс его формирования не осознан и не отработан на должном уровне ни в теории, ни в практике отечественного учета.

О необходимости разработки налогового учета для формирования налогооблагаемых баз для всех видов налогов авторы в своей публикации [4.42] и другие экономисты [5. 33-34] писали еще в 2002 году. Представляя переработанные в соответствии с главой 23 «Налог на доходы физических лиц» регистры совмещенного бухгалтерского и налогового учета, в которых формировалась налогооблагаемая база для налога на доходы физических лиц (НДФЛ) и для отчислений на социальное страхование (ЕСН), мы пытались использовать концепцию налогового учета, как элемента бухгалтерского учета. Именно эта концепция положена в основу нашего дальнейшего исследования методологических принципов бухгалтерского

налогового учета. Но поскольку обязательность налогового учета predetermined только в законе о налоге на прибыль, большинство специалистов связывают его только с процессом формирования налогооблагаемой базы этого налога, о чем свидетельствуют многочисленные разработки, представленные в опубликованных трудах, в разработках автоматизированных систем бухгалтерского и налогового учета. Вместе с тем неоднозначно и не всегда оптимально решены проблемы методологических аспектов и налогового учета базы по налогу на прибыль. Все эти проблемы должны активно обсуждаться, решаться и апробироваться специалистами в области бухгалтерского учета, анализа и аудита, на что потребуются продолжительное время.

Методология бухгалтерского учета, как научное обобщение принципов построения его методов, разрабатывалась международным экономическим сообществом на протяжении сотен лет, имеет свою историю, положительный опыт, национальные особенности. Перспективы развития методологии отечественной системы бухгалтерского учета отражены в принятом Федеральном законе от 21.11.1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» /2/, а также в «Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу», утвержденной Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.07.2004г. № 180. [3. 5-10]

В этой связи не выдерживает критики решение законодателей о разработке в кратчайший срок, по существу в течение 2002 года, новой системы учета, включающей новые принципы. Причем эти принципы не были четко сформулированы, за исключением уточненного принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, а также порядка формирования суммы доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде и в следующих налоговых периодах. [1.146]

Несовершенство методологических основ налогового учета привело к тому, что законодатели были вынуждены внести су-

щественные изменения в первоначальный вариант главы 25 «Налог на прибыль» НК РФ, еще до введения ее в действие, а затем в течение только 2002 года такие изменения вносились трижды, не говоря уже о последующих периодах.

Негативные последствия таких недоработанных законодательных актов трудно переоценить и измерить, так как они затрагивают не только финансовые интересы налогоплательщиков, но и вызывают недоверие к самим законам.

Сущность налогового учета в главе 25 НК РФ определена как «система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом». [1.146] Следовательно, система налогового учета представлена как параллельная системе бухгалтерского учета, в связи с чем многие экономисты разделили по сути единый учет, разработав даже отдельный налоговый план счетов, хотя законодатели прямо указали на то, что регистры налогового учета должны вестись «без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета». [1.147]

Хозяйственные операции по учету доходов и расходов налогоплательщики должны отражать одновременно по правилам, предусмотренным ПБУ, и по правилам главы 25 НК РФ, объем которой превысил 200 страниц. А это потребовало значительного времени на изучение ее основ при полной занятости аппарата бухгалтерии текущей работой. Наряду с этим, поскольку учет налога на прибыль пронизывает весь бухгалтерский учет доходов и расходов налогоплательщиков, то, безусловно, существенно вырос у них объем учетных работ, особенно там, где бухгалтерский учет в полной мере не автоматизирован. Но даже разработчики автоматизированных программ бухгалтерского учета не сразу смогли предложить своим пользователям корректные программы по налоговому учету, так как требовалось время на освоение содержания новых правил учета доходов и расходов и их применения в конкретных условиях бизнеса налогоплательщиков. При этом проблема усугублялась тем, что материально не все

налогоплательщики имели финансовые ресурсы для расширения штатов административно-управленческого аппарата за счет специалистов по ведению налогового учета, к тому же их следовало еще и специально готовить на курсах, семинарах и т.п.

Вместе с тем, возникла проблема адекватности понимания правил налогового учета разными специалистами, проводившими обучение и консультации бухгалтеров предприятий, специалистов из налоговых органов, финансовых менеджеров и других. В результате, после начавшихся проверок налога на прибыль налоговыми органами выявлено множество ошибок, рассматриваемых и оспариваемых налогоплательщиками в Арбитражных судах разных инстанций. Причинами таких ошибок и нарушений налогового законодательства стали не только недостаточная компетентность обучающихся, но и некорректно сформулированные законодателями важнейшие правила налогового учета, к тому же неоднократно изменявшиеся в противоположных направлениях. В частности, это имело место в признании в качестве прямых затрат амортизации основных средств, рассчитываемой от первоначальной (восстановительной) стоимости, затем только от первоначальной, а впоследствии - однократно - от первоначальной (восстановительной) стоимости, учитывающей переоценку в пределах 30 процентов. Все эти перерасчеты следовало сделать в течение одного периода –

2002 года. В связи с этим организации, имеющие по несколько тысяч объектов основных средств, просто отказались от переоценок этой важнейшей группы активов и, по существу, сократили приток финансовых ресурсов на обновление производственно-технической базы во имя сокращения возможных ошибок при формировании налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Как показала практика, на многих предприятиях до сих пор не решена задача безошибочного, прозрачного формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Основная причина данной проблемы, на наш взгляд, кроется в недостаточной разработке методологических аспектов содержания налогового учета, его роли, места в системе формирования информационного пространства, а также и его принципов.

На рис. 1 представлена авторская схема отражения роли налогового учета и его связи с бухгалтерским учетом в соответствии с нашей концепцией совмещенного ведения бухгалтерского и налогового учета и формирования соответствующих регистров. Данная концепция подтвердила свою состоятельность после выхода ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденного Приказом Минфина России от 19.11.02 г. № 114н. [6.197-208]

В соответствии с этим нормативным актом налогоплательщики должны вести учет постоянных и временных разниц между дан-

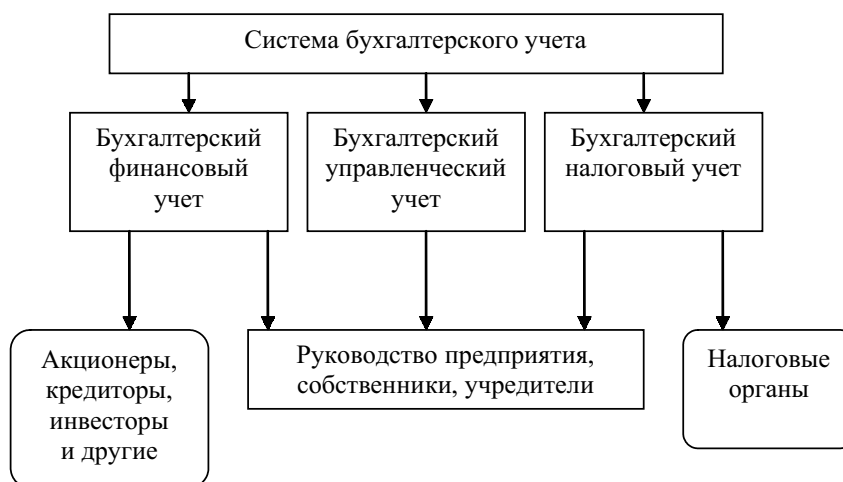


Рисунок 1 Элементы системы бухгалтерского учета и ее пользователи

ными о доходах и расходах, признаваемых по-разному для целей бухгалтерского и для целей налогового учета, и отражать на счетах бухгалтерского учета формируемые на их основе налоговые активы и налоговые обязательства. Эти задачи достаточно эффективно решаются с помощью разработок авторов, нашли отражение в публикациях и применение в практике работы предприятий Оренбургской и Челябинской областей.

На рис. 1 бухгалтерский учет представлен, как единая информационная система, включающая три основных элемента: финансовый учет, управленческий учет и налоговый учет. Их цель – обеспечить всесторонние потребности различных групп пользователей, основными из которых являются руководство хозяйствующих субъектов, собственники и учредители. Информация налогового учета обеспечивает потребности руководства хозяйствующих субъектов, их собственников и учредителей, а также налоговых органов, как в целях контроля, так и в целях принятия управленческих решений. Данные налогового учета не доступны для всех остальных групп пользователей, как это и определено в главе 25 НК РФ.

Основанием для представления налогового учета в качестве элемента бухгалтерского учета послужило сопоставление их принципов. Несмотря на то, что в налоговом законодательстве не все принципы налогового учета четко прописаны, их можно установить методом экспертных оценок. Общепринятые в бухгалтерском учете принципы, выражающие основные теоретические и методологические основы науки, у большинства авторов

[30-36; 8. 77-90] включают: принципы учетного периода, осмотрительности (осторожности), соответствия (увязки доходов и расходов), самостоятельности субъекта, непрерывности, квантифицируемости, относительности, ясности, непротиворечивости и другие.

Направления систематизации информации для целей налогообложения на основе первичных документов определяются методологическими принципами ее систематизации, принятыми, прежде всего, в бухгалтер-

ском учете, а затем откорректированными в соответствии с требованиями к правилам налогового учета, предусмотренным главой 25 НК РФ. Следовательно, специфические для налогового учета принципы, если они не сформулированы в Налоговом кодексе, необходимо сформулировать и уточнить, принимая за основу принципы бухгалтерского учета. Аналогично экономисты корректируют принципы управленческого учета, принимая за основу либо общие принципы бухгалтерского учета, либо бухгалтерского финансового учета. Но в рамках данной статьи мы не ставим целью отразить все известные корректировки принципов, различающихся в разных элементах бухгалтерского учета. Рассмотрим лишь наиболее существенно отличающиеся принципы, но не дающие оснований для выделения налогового учета в качестве самостоятельного вида хозяйственного учета.

Одним из важнейших принципов, определяющих методологию различных элементов бухгалтерского учета, является принцип соответствия (увязки доходов и расходов). Сущность этого принципа в бухгалтерском финансовом учете заключается в том, расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств. При этом расходы подлежат признанию независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы, и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной или иной). [9.136]

В налоговом учете основанием для признания расходов является получение доходов. При этом признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Под обоснованными затратами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Принцип соответствия проявляется также в особенностях формирования информации о текущем налоге на прибыль. В налоговом учете прибыль выводится как разность между признанными с учетом принципа осмотрительности доходами и осуществленными для целей их получения признанными затратами, в соответствии с правилами

главы 25 НК РФ. В бухгалтерском учете прибыль формируется по тем же принципам, но в соответствии с правилами ПБУ 9/99 «Доходы организации» и «ПБУ 10/99 «Расходы организации». Несмотря на общность принципов формирования конечного финансового результата получить одинаковые суммы прибыли или убытка и для целей бухгалтерского и для целей налогообложения практически невозможно. В налоговом учете более жестко проявляется принцип соответствия, так как одновременно законодателем усложнено правило признания затрат, так как они должны быть экономически оправданы. Если в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы могут быть признаны, то с точки зрения фискальных органов они могут не признаваться, что сложно оспорить налогоплательщику, так как критериев для обоснования экономически оправданных затрат в налоговом законодательстве не приведено.

Кроме того, если прибыль в бухгалтерском и налоговом учете признается одинаково, то убытки - по-разному. В бухгалтерском учете они признаются в том отчетном периоде, в котором возникли, а в налоговом учете признаются с учетом ограничений в

пределах налогооблагаемой прибыли или принципа равномерного и пропорционального формирования расходов. Это относится и к убыткам прошлых лет и к убыткам, полученным в отчетном периоде, от реализации основных средств. Следовательно, принцип соответствия в налоговом учете в полной мере не действует.

Таким образом, бухгалтерский налоговый учет представляет собой элемент общей системы бухгалтерского учета и формирует в денежном выражении информацию по всем налогооблагаемым базам для целей налогообложения, путем отражения ее в соответствующих регистрах учета, формах отчетности, и представления пользователям.

Приведенное определение бухгалтерского налогового учета обосновано нами не только на основе исследования истории его зарождения, содержания и целей, места и роли, но и путем уточнения методологических принципов. Присутствие в двух системах учета большинства общих принципов, причем, не всегда полно представленных в налоговом законодательстве, дает основание выделить налоговый учет в качестве элемента бухгалтерского учета, а не как самостоятельной системы, развивающейся по своим принципам.

Список использованной литературы:

1. Налог на прибыль организаций: Новая редакция от 29.05.2002 главы 25 Налогового Кодекса Российской Федерации. - М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97» 2002.-224 с.
2. Федеральный закон от 21.11.1996г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»// Собрание законодательства Российской Федерации.-1996.-№48.- Ст.5369
3. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1.07.2004 г. № 180 «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу // Бухгалтерский учет. - 2004.- № 16.- с. 5-11
4. Островенко Т.К. Корректировка учетных регистров по оплате труда для целей налогового учета //Налоговый вестник Оренбургской области. – 2002.- № 2.- с.42-47
5. Коваль Л.С. Налоговый учет в организации: Учетно-методическое пособие. – М.: Гелиос-АРВ, 2003. – 224 с. ISBN 5-85438-077-3
6. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утверждено Приказом Минфина России от 19.11.02 г. № 114н.- Основные документы бухгалтерского учета. Сборник. - М., «Издательство ЭЛИТ», 2004 г.-240 с. ISBN 5-902403-59-6
7. Любушин Н.П., Жаринов В.В., Бородин Н.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. Пособие для вузов/ Под ред. Проф. В.Д. Новодворского.-М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000.-294 с. ISBN 5-238-00129-0
8. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник.-3- изд., перераб. и доп.-М.: Финансы и статистика, 2004.-592 с.: ил.ISBN 5-279-02873-8
9. ПБУ 10/99 «Расходы организации», утверждено Приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33н.-Основные документы бухгалтерского учета. Сборник. - М., «Издательство ЭЛИТ», 2004 г.-240 с. ISBN 5-902403-59-6