

Налоговый учет: содержание и обоснование необходимости ведения организациями

© 2016 Никулина Ольга Михайловна

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и учета

© 2016 Земцов Анатолий Анатольевич

доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой финансов и учета

Томский государственный университет

634050, г. Томск, пр-т Ленина, д. 36

E-mail: olganikulyonok@yandex.ru

Исследованы методологические подходы к определению налогового учета, а также бухгалтерского учета, обязательного для ведения в мировом масштабе. Анализ законодательства Российской Федерации показывает, что финансовый контроль основан на исследовании и анализе данных бухгалтерского учета и составленной на его базе финансовой отчетности, это доказывает неотъемлемую необходимость ведения самого бухучета и составления его форм. Ведение же налогового учета противоречит мировой практике, в которой нередко вообще отсутствует отличный от бухгалтерского налоговый учет.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, нагрузка на бизнес.

Многими представителями российской общенности рассматривается вопрос соотношения бухгалтерского учета и финансовой деятельности Российской Федерации в нынешнее время. И большинством из них утверждается, что ведение бухгалтерского учета хозяйствующими субъектами играет немаловажную роль в осуществлении государством своей финансовой деятельности.

Помимо основных функций и задач государства применительно к сфере его финансовой деятельности, а именно функций собирания, распределения и использования публичных денежно-финансовых ресурсов, государство оказывает прямое и косвенное воздействие на развитие различных экономико-рыночных и иных институтов, значимых для звеньев частных и публичных финансов. Одним из основных инструментов такого воздействия в современный период существования Российского государства выступает бухгалтерский учет (бухучет)¹.

Ведение бухгалтерского учета, составление на его основе финансовой отчетности соответствуют частным интересам оптимизации организации деятельности соответствующих субъектов².

С другой стороны, бухгалтерский учет напрямую связан с интересами государства, занимающегося, в свою очередь, установлением нормативов бухучета и финансовой отчетности, введением санкций за их соблюдением с помощью различных методов государственного финансового контроля.

Согласно п. 2 Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»³ бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информа-

ции об объектах в соответствии с установленными требованиями и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исходя из приведенного выше определения бухгалтерского учета бухучет связан с интересами самих представителей бизнеса.

Анализ законодательства России показывает, что во многих случаях государственный финансовый контроль основан на исследовании и анализе именно данных бухучета и составленной на его основе финансовой отчетности. В таком случае бухучет облегчает проведение контрольных и иных мероприятий, охватываемых содержанием финансовой деятельности государства, осуществляемой им в лице уполномоченных органов и организаций (например, мероприятий со стороны налоговых органов по определению налоговой базы в рамках налоговых правоотношений и т.д.). Поэтому законодательство при установлении правового режима различных видов государственного финансового контроля, правового режима различных видов финансовых правоотношений указывает на документы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, соотнося их с содержанием соответствующих финансовых правоотношений⁴. Надо отметить, что в международных правилах ведения бухгалтерского учета аналогично используются законодательно установленные нормы по ведению самого учета, форм и методов бухгалтерского учета, которые затем подлежат проверке с помощью финансового контроля.

На основе анализа положений законодательных и иных нормативных актов можно сделать вывод о том, что ведение бухгалтерского учета значимо

как для различных звеньев финансовой системы - частных и публичных, так и для различных направлений финансовой деятельности государства и муниципальных образований. Роль бухучета выражается в поставленных перед ним целях и задачах⁵.

Нормы о бухучете, финансовой отчетности представляют собой синтез норм публично-правовой и частно-правовой направленности. Позволяя реализовать частные интересы организованного ведения хозяйственной, финансовой документации, эти нормы тем не менее по большей части способствуют реализации публичных интересов в рамках финансовой деятельности государства в связи с достижением подконтрольности функционирования соответствующих субъектов государству. Это отвечает сформулированному в литературе принципу приоритетности публичных задач в правовом регулировании финансовых, денежных и иных связанных с ними правоотношений, сочетающихся с реализацией частных интересов граждан, с принципом социальной направленности финансово-правового регулирования⁶.

Интересным можно назвать подход правоведов, в частности О.Н. Горбуновой, согласно которому сфера бухгалтерского учета является составной частью финансового права; бухучет - "первооснова всего финансового контроля", а учет и контроль бухгалтера предприятия - начало "всеобъемлющего и всепроникающего финансового контроля"⁷. Того же подхода придерживаются Е.М. Ашмарина⁸, М.В. Карасева⁹, указывающие, что бухгалтерский учет получает в современный период комплексное регулирование.

Мы солидаризируемся с мнением профессора М.В. Карасевой в том, что в настоящий период предмет финансового права следует рассматривать в аспекте отношений, входящих в содержание публичной финансовой деятельности, выступающей как процесс разрешения публичных задач посредством функционирования государства, уполномоченных органов власти и управления, а также субъектов негосударственного статуса, но наделенных государством обязанностью реализовывать общественные, социальные, экономические задачи непосредственно в сфере финансов либо в иной сфере, но по поручению государства (в отдельных случаях - с его участием)¹⁰.

Таким образом, сфера бухгалтерского учета является весьма актуальным направлением как для государства, так и для представителей бизнеса, и не служит предметом опровержения для международной практики.

Помимо бухгалтерского учета, в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим налог на прибыль, существует требование обязательного ведения налогового учета. Это

требование исходит из текста ст. 313 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), в которой упомянуто само понятие "налоговый учет" и сделана попытка дать ему определение. Дело в том, что ни в одном законодательном документе, кроме как в гл. 25 Налогового кодекса РФ, не упомянуто понятие "налоговый учет". Для существования и ведения какого-либо учета необходима область знаний, которая регулировала бы систематизацию учетных данных по некой форме для получения отчетного результата. Учет должен отражать все факты деятельности относительно объектов учета¹¹.

Согласно гл. 25 НК РФ налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом¹². Данные первичных документов группируются в налоговых регистрах. Налоговыми регистрами являются регистры налогового учета, содержащие необходимые реквизиты, список которых упомянут в гл. 25 НК РФ. На сегодняшний день в российской практике как такового налогового учета нет. Единицы представителей бизнеса используют регистры, предложенные инструкцией, выпущенной в 2001 г. Министерством финансов. Организации, в свою очередь, всеми способами стараются упразднить различия между налоговым и бухгалтерским учетом для того, чтобы первый не выходил за рамки второго. Иными словами, налоговый учет ведется в среде бухгалтерского и на основе его регистров. В мировой практике в большинстве стран не существует различий в ведении учета по правилам бухгалтерского учета и для расчета налога на прибыль, а стран с обособленным налоговым учетом, кроме России, нет. Существует еще одна проблема ведения учета по налогу на прибыль - учет разниц, которые образуются между бухгалтерским и налоговым учетом по доходам и расходам в организации за счет отсутствия возможности причисления к таковым в силу законодательных актов. Не совсем понятно, для чего вести учет этих разниц при существовании налогового учета, в ПБУ 18/02 упомянуто¹³, что учет разниц необходим для отражения так называемых налоговых последствий, которые имеют место в последующих периодах. Иными словами, пользователи бухгалтерской отчетности, изучив "бухгалтерский баланс" и "отчет о прибылях и убытках", должны видеть суммы отложенных налоговых активов и обязательств, которые, в свою очередь, повлияют на прибыль в последующих периодах. Но это можно сделать силами налогового планирования и налогового учета, не обязательно вести для этого учет разниц. Дело в том, что учет разниц в российской практике по объектам учета не ведется, так как не

представляется возможным учесть все различия, возникающие между налоговым и бухгалтерским учетом. Организации, в свою очередь, решают эту проблему следующим образом: в конце отчетного периода определяют разницу между бухгалтерским и налоговым учетом и списывают ее как отложенные налоговые активы или обязательства, так как опять же не хватает разъяснений в бухгалтерском законодательстве, каким именно образом вести учет налоговых разниц¹⁴.

Изучение налогового учета следует начинать с определения его сущности. Данный вопрос недостаточно полно исследован в экономической литературе. Авторы словаря-справочника «Налоги» дают определение налогового учета в следующем виде: «Налоговый учет - система сбора и фиксации хозяйственной и финансовой информации, необходимой для исчисления налоговых обязательств налогоплательщиков»¹⁵.

Системный характер налогового учета подчеркивается А.В. Брызгалиным, В.Р. Берником, А.Н. Головкиным, Е.В. Демешевой, которые рассматривают налоговый учет как в широком, так и в узком смысле слова. Налоговый учет в широком смысле слова - это процесс фиксации имущества налогоплательщика, совершаемых им хозяйственных операций и их результатов для определения показателей, необходимых для исчисления суммы налога, подлежащей взносу в бюджет. Следует согласиться с мнением указанных авторов о том, что в качестве налогового учета в широком смысле слова можно рассматривать любой учет, осуществляемый на предприятии, в том числе бухгалтерский учет. Основанием для подобного вывода служит и то, что ст. 54 НК РФ устанавливает общее правило расчета налоговой базы, которая подлежит определению налогоплательщиком по окончании налогового периода исходя из данных регистров бухгалтерского учета. Налоговый учет в широком смысле слова - это специализированная система, применяемая исключительно в случае, когда бухгалтерский учет неприменим для расчета сумм налогов, причитающихся взносу в бюджет¹⁶.

Анализируя исторический и мировой опыт существования бухгалтерского учета и налогообложения, можно сделать вывод о том, что возникновение бухгалтерского учета не было связано с фискальными интересами государства и определялось исключительно нуждами хозяйственной практики. Государственная регламентация процесса бухгалтерских записей стала необходимой в целях защиты интересов собственников, инвесторов и участников хозяйственных связей, чему способствовало развитие акционерного капитала и усиление налогообложения доходов во второй половине XIX в. Однако регулирование бухгалтерского учета было введено в

ряде европейских стран лишь после Второй мировой войны¹⁷.

Согласно мнению С.В. Барулина налогообложение прибыли организаций выступает разновидностью подоходного налогообложения, механизм которого отличается чрезмерной сложностью. Глава 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций» является самой большой и трудной для понимания налогоплательщиками. Еще со времен А. Смита известно, что чем сложнее налог, тем больше возможностей для уклонения от уплаты или неполной его уплаты (не случайно одним из четырех основных принципов налогообложения, предложенных классиком, является принцип простоты). Налоговая база по налогу на прибыль определяется в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ, в том числе правилами ведения налогового учета, которые отличаются от соответствующих положений бухгалтерского учета (ПБУ) доходов и расходов организаций¹⁸. В результате бухгалтерская прибыль может существенно отличаться от прибыли, на основе которой исчисляется сумма налога. Более того, по данным бухгалтерского учета может иметь место, например, убыток, а по данным налогового учета - прибыль и наоборот. Такую ситуацию вряд ли можно признать нормальной. Во-первых, это противоречит мировой практике, в которой нередко вообще отсутствует отличный от бухгалтерского налоговый учет. Во-вторых (это более важно), ведение двойного бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов увеличивает трудозатраты налогоплательщиков на обслуживание налога на прибыль. Обязательность ведения налогового учета параллельно с бухгалтерским учетом требует набора и содержания дополнительных работников. Кроме того, организациям приходится подстраивать свою учетную политику и порядок ведения бухгалтерского учета под нормы и положения Налогового кодекса РФ с целью снижения трудозатрат. Это нередко приводит к искажению информации о фактических доходах и расходах организаций и влияет на качество принимаемых менеджерских решений¹⁹.

Учитывая вышеизложенное, можно сделать вполне объяснимый вывод, что С.В. Барулин ставит вопрос о необходимости максимально возможного сближения налогового и бухгалтерского учета либо (это более кардинальный путь) отмены налогового учета как самостоятельного вида учета, введя вместо него положение о формировании затрат и финансового результата для целей налогообложения прибыли (подобный документ использовался до 2001 г.)²⁰.

В настоящее время в мире сосуществуют два принципиально различных подхода к организации учета данных, необходимых для налогообложения. Первый реализован в странах с континентальной

моделью бухгалтерского учета (Германия, Бельгия, Италия, Испания, Франция, Швеция, Швейцария и др.) и характеризуется сильным воздействием налоговых правил на систему бухгалтерского учета. Степень такого воздействия различна, например, в Германии нормы бухгалтерского учета жестко привязаны к требованиям налоговых законов, во Франции такая зависимость выражена слабее. Весьма близко к континентальной модели учета примыкают южноамериканские государства (Аргентина, Бразилия, Боливия, Перу, Чили и др.), система учета которых также позволяет обеспечить достаточность данных для расчета налогов. Особенностью этого подхода является то, что исчисление налоговых баз провозглашается в числе основных целей учета, а налоговое законодательство определяет методику учета. При этом контроль за соблюдением бухгалтерских правил возлагается на налоговые органы. Второй предполагает как относительную автономию налогового учета, так и его отделение от бухгалтерского учета, что характерно для стран англосаксонской модели учета (Великобритания, США, Австралия, Канада, ЮАР, Нидерланды и др.). При этом различие целей, которые преследуются разными учетными системами, способствует выбору одного из двух вариантов принципиальной схемы организации налогового учета: либо корректировка информации, сформированной посредством бухгалтерских процедур, либо дополнение бухгалтерских записей требованием системного учета особых данных, необходимых для исчисления налогов. При этом исходная информация для ведения обеих систем единая - и налоговая, и бухгалтерский учет основываются на данных первичных документов. К недостаткам указанной системы следует отнести как увеличение издержек на проведение дополнительных учетных процедур в налоговых целях, так и усложнение налоговых расчетов, что, в свою очередь, влечет за собой удорожание налогового администрирования. Несмотря на преимущества англосаксонской модели (фактическая реализация принципа нейтральности информации за счет исключения одностороннего удовлетворения интересов налоговых органов, а также упрощение бухгалтерского учета в результате исключения лишних действий), нигде в мире не существует совершенно самостоятельной системы налогового учета, которая была бы независима от бухгалтерского учета. Общая тенденция развития мировой практики состоит в постепенном движении от континентальной к англосаксонской модели²¹.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что введение в действие гл. 25 НК РФ фактически означает переориентацию и отечественной практики учета на англосаксонскую модель. Однако против налогового учета выступают абсолютное большинство специалистов и бухгалтеров-

практиков, в то время как государство является держателем данной идеи.

Россия, где в настоящее время идет перестройка национальной системы учета в соответствии с общепринятыми в рыночной экономике принципами, должна избежать негативных последствий влияния фискальных интересов государства на построение бухгалтерского учета и не должна создавать параллельной системы налогового учета. Специалисты не представляют ни предмета, ни методов налогового учета, ни его принципиальные отличия от учета бухгалтерского. Сосуществование бухгалтерского и налогового учета в одних и тех же организациях удорожит учет, потребует привлечения новых специалистов. Неизбежно снижение профессионализма бухгалтерских кадров, что нанесет ущерб пользователям бухгалтерской информации, а также интересам государства. Параллельное существование бухгалтерского и налогового учета потребует при преобразовании данных первого в данные второго создания адаптационных методик, специальных правил и разработочных таблиц. Все это усложнит и запутает методику формирования финансовых результатов при исчислении налогов и составлении налоговой отчетности. Бухгалтерско-налоговые проблемы нужно решать путем совершенствования налогового законодательства, упрощения техники исчисления налогов, повышения экономико-правовой грамотности всех пользователей бухгалтерской информации. Система налогового учета должна строиться на основе бухгалтерского учета. Только совершенствование системы бухгалтерского учета и упорядочение процесса сбора и обработки учетной информации создадут базу для налоговой отчетности. Параллельное существование двух видов учета - бухгалтерского и налогового значительно затруднит практику реальной оценки финансовой устойчивости предприятий и организаций. Однако, несмотря на достаточно обоснованную аргументацию против выделения налогового учета в самостоятельный вид учета, с 1 января 2002 г. введена в действие гл. 25 "Налог на прибыль организаций" Налогового кодекса РФ, которая официально внедряет в учетную практику России понятие "налоговый учет"²².

Безусловно, ведение налогового учета представляет собой дополнительную нагрузку для бизнеса ввиду организации дополнительных издержек во всех смыслах. В связи с этим весьма интересным является вывод представителей еще римского частного права, согласно которому "когда затраты совершало лицо, на чей счет они не относились, у него возникало право на возмещение"²³. И здесь требуется рассмотрение вопроса в общем аспекте, не говоря только о налоге на прибыль, в связи с которым вызвана дополнительная необходимость ведения налогового учета, представляющего собой на-

грузку на бизнес. Внимание можно обратить и на налог на доходы физических лиц²⁴, согласно которому на бизнес также влияет дополнительная обязанность по налоговому агентированию.

В науке практически не исследовано влияние обязанностей налогового агента на его собственное финансово-экономическое положение, не проанализированы пределы, в рамках которых субъект может обязываться к выполнению функций по исчислению, удержанию и перечислению налогов, неся риски начисления пеней и привлечения к ответственности и в качестве налогоплательщика, и в силу статуса налогового агента²⁵.

Подводя итоги отметим, что налоговый учет ввели сравнительно недавно, создав трудности многим предприятиям в связи с увеличением затрат на ведение двух видов учета, как бухгалтерского, так и налогового. Помимо этого, немаловажным является факт увеличения нагрузки на бухгалтеров и специалистов данного профиля в связи с усложнением учетного законодательства и отсутствием прямых законодательных актов по ведению налогового учета, описываются лишь рекомендации по его ведению.

Следовательно, по нашему мнению, налоговый учет является излишним, что показывает опыт многих стран. Вопрос о затратах на ведение налогового учета требует отдельного рассмотрения.

¹ Новиков О.В. К вопросу о соотношении бухгалтерского учета и финансовой деятельности российского государства в современный период // Финансовое право. 2013. □ 12. С. 35.

² Додонов В.Н., Крылова М.А., Шестаков А.В. Финансовое и банковское право : словарь-справочник / под ред. О.Н. Горбуновой. Москва, 1997. С. 28.

³ О бухгалтерском учете : федер. закон от 6 дек. 2011 г. □ 402-ФЗ : [ред. от 30 марта 2016 г.]. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

⁴ Новиков О.В. Указ. соч. С. 37.

⁵ Там же.

⁶ Химичева Н.И. Научно обоснованные принципы финансового права как вектор его действия, развития и формирования новой методологии преподавания // Финансовое право. 2009. □ 2.

⁷ Горбунова О.Н. Финансовое право в системе российского права // Государство и право. 1995. □ 2. С. 19.

⁸ Ашмарина Е.М. Некоторые аспекты расширения предмета финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы. Москва, 2004. С. 23-32.

⁹ Карасева М.В. Частно-правовые конструкции в налоговом праве: возможности и пределы исполь-

зования // Публичные финансы и налоговое право : ежегодник. Вып. 1. Современные проблемы финансового и налогового права стран Центральной и Восточной Европы. Воронеж, 2010.

¹⁰ Карасева М.В. Предмет финансового права: новые подходы // Государство и право: вызовы XXI века (Кутафинские чтения) : материалы Междунар. науч.-практ. конф., тезисы докладов. Москва, 2009. С. 50.

¹¹ Дьячковский И.А. Налоговый учет налога на прибыль // Современные проблемы науки и образования. 2008. □ 6 (Приложение "Экономические науки"). С. 17.

¹² Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон от 5 авг. 2000 г. □ 117-ФЗ : [ред. от 15 февр. 2016 г.]. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

¹³ Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02 : приказ Минфина Рос. Федерации от 19 нояб. 2002 г. □ 114Н // Российская газета. 2003. 14 янв. □ 4.

¹⁴ Дьячковский И.А. Указ. соч. С. 17.

¹⁵ Лабынцев Н.Т., Косова Н.С. Методическое обеспечение аудиторской проверки постановки и ведения налогового учета. URL: auditfin.com.

¹⁶ Налоговый учет. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета / А.В. Брызгалин [и др.]. Москва, 1997. С. 14.

¹⁷ Шнейдман Л.З. Бухгалтерский учет и налогообложение // Бухгалтерский учет. 1995. □ 5. С. 10.

¹⁸ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 : приказ Минфина Рос. Федерации от 6 мая 1999 г. □ 32Н : [с посл. изм. и доп.] // Российская газета. 1999. 22 июня (□116).

¹⁹ Барулин С.В., Барулина Е.В. Парадоксы российской системы налогообложения // Финансы и кредит. 2012. □ 12 (492). С. 21.

²⁰ Там же.

²¹ Шнейдман Л.З. Указ. соч. С. 11.

²² Кальницкая И.В. Исторические аспекты налогового учета // Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Актуальные вопросы экономики, налогообложения и предпринимательского права. Москва, 2006. С. 19-22.

²³ Чезаре Санфилиппо. Курс римского частного права : учебник / [пер. с итал. И.И. Маханькова] ; под общ. ред. Д.В. Дождса. Москва, 2007.

²⁴ Земцов А.А., Никулина О.М. Институт налоговых агентов в РФ: экономический взгляд // Российская юстиция. 2015. □ 12. С. 37-41.

²⁵ Хаванова И.А. Налоговые агенты: о трансформации статуса в современной модели взимания налогов // ФП. 2014. □ 4. С. 43.

Поступила в редакцию 06.04.2016 г.