

УДК 657

Проблемы налогового учета в России

СКАЧКО ГАЛИНА АЛЕКСАНДРОВНА,*доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Учет, анализ и аудит» Московского авиационного института (национального исследовательского университета), г. Москва, Россия***E-mail:** skachko_yuriy@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Внедрение в систему российского хозяйственного учета подсистемы налогового учета продолжает вызывать вопросы и непонимание в части практического применения и целесообразности. Различия в принципах группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, в способах оценки незавершенного производства и готовой продукции и некоторые другие несоответствия не имеют экономического обоснования. Необходимо отметить, что самостоятельно налоговый учет применяется достаточно редко, в то время как методология его ведения практически везде основана на методологии бухгалтерского учета. Одним из аргументов за ведение налогового учета в качестве самостоятельной подсистемы называют различия в правилах формирования многих показателей для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, налог на прибыль, налоговая база, проблемы организации налогового учета.

The Problems of Tax Accounting in Russia

GALINA A. SKACHKO,*Doctor of Economics, Professor, Professor of "Accounting, Analysis and Auditing" department, Moscow aviation institute (national research university), Moscow, Russia***E-mail:** skachko_yuriy@mail.ru

ABSTRACT

The implementation of a subsystem of tax accounting in the system of Russian economic accounting is still causing questions and misunderstanding regarding its practical application and expediency. The distinctions in the principles of grouping of income and expenses of the organization, their recognition in accounting and for the taxation purposes, in ways of assessment of the work in progress and finished goods and some other discrepancies have no economic justification. It should be noted that independently tax accounting is applied rather seldom while the methodology of its record-keeping is based on the accounting methodology practically everywhere. One of the arguments for the conducting of tax accounting as an independent subsystem is the big amount of distinctions in rules of formation of most indicators for accounting purposes and for the taxation purposes.

Keywords: accounting, tax accounting, income tax, tax base, problems of the organization of tax accounting.

Анализ нормативной базы налогового учета показывает, что наблюдается значительный разрыв между требованиями, отраженными в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, утвержденных Министерством финан-

сов Российской Федерации, и положениями налогового законодательства. Так, отмечаются различия в принципах группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, способах оценки незавершенного производ-

ства, готовой продукции, способах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, а также в порядке распределения расходов и определения той их доли, которая относится к расходам текущего периода. По нашему мнению, практически все эти расхождения в признании доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете не имеют экономического обоснования.

Проблема организации бухгалтерского и налогового учета в рамках хозяйствующих субъектов до сих пор обсуждается как теоретиками, так и практиками. Средством достижения цели налогового учета является группировка данных первичных документов для исчисления налога на прибыль в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ). Обратим внимание, что данная учетная система не должна использоваться для исчисления других налогов, уплачиваемых организациями (налога на добавленную стоимость (НДС), налога на имущество и др.). Кроме того, создание отдельного налогового учета для исчисления только налога на прибыль противоречит ст. 54 НК РФ¹, установившей, что налогоплательщики исчисляют налоговую базу на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных, документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению.

Необходимость ведения двух самостоятельных систем учета вызвала многочисленные комментарии и суждения, а у квалифицированных представителей бухгалтерского сообщества, в основном главных бухгалтеров крупных компаний, резкое неприятие ведения самостоятельной системы налогового учета, что связано с рядом отрицательных последствий принятия такого решения:

- во-первых, для создания группы (или иного подразделения) налогового учета требуются значительные дополнительные вложения организации;
- во-вторых, возникновение предпосылок к ликвидации классической системы бухгалтерского учета для решения необходимых функций управления.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 05.04.2016).

В экономической литературе встречается мнение отдельных авторов, которые с легкостью стали отказываться от системы бухгалтерского учета. По их мнению, коль налоговикам нужен налоговый учет, то нужно вести только его. При этом они не принимают во внимание потребности остальных пользователей бухгалтерской информации.

Кроме того, самостоятельно налоговый учет применяется достаточно редко, и методология налогового учета практически везде основана на бухгалтерском учете.

Таким образом, в тех случаях, когда для исчисления налога, причитающегося к уплате в бюджет, применяется бухгалтерский учет, он перестает выполнять только учетно-финансовые задачи и объединяется с налоговым учетом.

До вступления в действие гл. 25 НК РФ налоговая база для расчета налога на прибыль организаций формировалась на основе данных бухгалтерского учета. Налогооблагаемая прибыль представляла собой бухгалтерскую прибыль организации, скорректированную в соответствии с требованиями налогового законодательства. После принятия гл. 25 НК РФ процедура корректировки бухгалтерской прибыли и определения ее величины для целей налогообложения значительно усложнилась. Это объясняется тем, что правила бухгалтерского учета, установленные системой нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, во многом существенно отличаются от принципов группировки доходов и расходов, установленных налоговым законодательством.

Сравнив правила идентификации объектов в системах бухгалтерского и налогового учета, мы приходим к выводу, что отличаются не только правила группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и учете для целей налогообложения, но и правила идентификации и классификации амортизируемого имущества, способы оценки основных средств и методы начисления их амортизации, порядок распределения расходов и определения той их доли, которая относится к расходам текущего периода.

Таким образом, исследование развития системы налогового учета в России позволяет сделать следующие выводы:

1. С 1992 г., т.е. с момента появления в российском финансовом законодательстве первых элементов налогового учета и до наших дней, эта специализированная учетная система прошла несколько этапов становления и развития. Однако в настоящее время все еще рано говорить о налогово-учетной системе как о сложившемся и устоявшемся экономико-правовом механизме, так как непонятна ее целесообразность и эффективность.

2. Появление налогового учета с большой долей уверенности можно считать своеобразным «реверансом» в сторону Запада и в первую очередь — США. При этом не учитывается существенная разница в национальных экономиках и условиях функционирования хозяйствующих субъектов России и стран Запада.

3. Одним из аргументов за ведение налогового учета называют различия в правилах формирования многих показателей для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Исследование практики ведения налогового учета свидетельствует об этих различиях, однако их природа не имеет никаких экономических обоснований. Это обусловлено субъективными факторами, заключающимися в нежелании выработки единого подхода и несогласованности действий между Министерством финансов Российской Федерацией и Федеральной налоговой службой.

4. Как мы убедились, появление налогового учета было обусловлено дифференцированным подходом к формированию налоговой базы по налогу на прибыль, отличным от подхода к формированию налогооблагаемой прибыли в бухгалтерском учете. В системе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль») правила формирования и исчисления налоговой базы получили достаточно широкое развитие, хотя в разных странах они применяются по-разному.

5. Попытки некоторых специалистов распространить требования по расширению сферы действия системы налогового учета на другие налоги, уплачиваемые хозяйствующими субъектами, представляются нам абсолютно несостоятельными.

Многолетняя практика расчетов и уплаты налогов в России подтверждает достаточность

и надежность для этих целей информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета. В этой связи вопрос о целях введения системы налогового учета, ее целесообразности и эффективности, учитывая при этом, что доля налога на прибыль в консолидированном бюджете нашей страны составляет чуть больше 10%, до сих пор остается без внятного ответа. Вместе с тем до настоящего времени некоторые различия сохраняются, что по-прежнему вызывает сложности и непонимание у работников бухгалтерских служб хозяйствующих субъектов.

Рассмотрим в качестве примера некоторые ситуации, связанные с разными правилами формирования информации по операциям с основными средствами.

Так, в бухгалтерском учете при формировании первоначальной стоимости объекта основных средств (инвестиционного актива) в нее должна быть включена сумма процентов за пользование заемными средствами, если заемные средства были привлечены для приобретения, сооружения или изготовления этого объекта и проценты начислены до ввода объекта в эксплуатацию².

Нормы налогового законодательства предусматривают включение процентов по всем видам заимствований в состав внереализационных расходов³. Следовательно, для целей налогообложения первоначальная стоимость объекта основных средств, приобретенного с использованием заемных средств, будет меньше на сумму начисленных процентов. Это несоответствие первоначальной стоимости объекта основных средств неизбежно приводит к необходимости как минимум двух расчетов суммы амортизации по такому объекту.

Корректировка стоимости необходима для исчисления суммы амортизации объекта, которая принимается в уменьшение налоговой базы, т.е. может быть включена в состав расходов на

² См.: Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. от 24.12.2010); Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (в ред. от 06.04.2015).

³ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 04.11.2014).

производство и реализацию продукции для целей налогообложения.

При ведении налогового учета возникают временные разницы между данными бухгалтерского и налогового учета, приводящие к необходимости корректировки суммы подлежащего уплате в бюджет текущего налога на прибыль. Смысл и цель подобного действия становятся еще менее понятными, если проделать подобную процедуру корректировки с цифрами условного примера (см. *таблицу*).

Поясним данные, приведенные в *таблице*. Предположим, что организация получила банковский кредит в сумме 100 000 руб. сроком на 1 месяц под 12% годовых для приобретения нового объекта основных средств. Общая первоначальная стоимость принятого к бухгалтерскому учету объекта основных средств составила 120 000 руб. При этом в ее состав по правилам бухгалтерского учета включена 1 000 руб. в части процентов за пользование банковским кредитом в течение 1 мес. Первоначальная стоимость

в 120 000 руб. будет амортизироваться в течение срока полезного использования, установленного организацией. Сумма амортизации будет включаться в себестоимость продукта, производимого организацией. Если предположить, что срок полезного использования приобретенного объекта 4 года, т.е. 48 мес., то сумма амортизации, рассчитанной линейным методом, для целей бухгалтерского учета составит 7 500 руб. в квартал.

Для целей налогообложения сумма процентов за кредит (1 000 руб.) не включается в первоначальную стоимость объекта, а относится к внереализационным расходам, вся сумма которых будет принята в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в том периоде, когда они были начислены. Следовательно, за отчетный квартал при всех прочих равных условиях налоговая база для расчета текущего налога на прибыль будет уменьшена на 1 000 руб., а сам налог на прибыль будет меньше на 200 руб., что приводит к образованию вычитаемой

Исчисление налоговых разниц в случае амортизации основных средств, приобретенных с использованием заемных ресурсов, руб.

№ п/п	Факты хозяйственной жизни, связанные с формированием первоначальной стоимости объекта основных средств и ее амортизации	Отражение сумм фактов хозяйственной жизни		Отклонение
		в бухгалтерском учете	в налоговом учете	
1	Сформирована первоначальная стоимость объекта, в том числе сумма процентов за пользование кредитом	120 000 1 000	119 000 –	–1 000
2	Срок полезного использования объекта	4 года	48 мес.	–
3	Метод начисления амортизации	Линейный	Линейный	–
4	Прибыль отчетного периода от основной деятельности	50 000	50 000	–
5	Налоговая база	50 000	49 000	–1 000
6	Сумма налога на прибыль в текущем периоде (20%)	10 000	9 800	–200
7	Отложенное налоговое обязательство	200		200
8	Сумма ежеквартальной амортизации	7 500	7 437	–63
9	Прибыль от основной деятельности периода, следующего за отчетным	30 000	30 000	–
10	Налоговая база периода, следующего за отчетным	30 000	30 063	+63
11	Погашение отложенного налогового обязательства			12,6
12	Сумма текущего налога на прибыль в следующем за отчетным квартале	6 000	6 012,6	+12,6

временной разницы и отложенного налогового обязательства⁴.

Эти суммы должны быть отражены в системе бухгалтерского учета следующим образом:

1. Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По налогу на прибыль» — начислен условный налоговый расход в сумме 10 000 руб.;

2. Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По налогу на прибыль»

К-т сч. 77 «Отложенные налоговые обязательства» — отражено отложенное налоговое обязательство, т.е. сумма недоплаты по налогу на прибыль в текущем отчетном периоде — 200 руб.

Начиная со следующего за отчетным кварталом, организация будет начислять амортизацию данного объекта для целей налогообложения от первоначальной стоимости объекта в 119 000 руб., сумма которой составит 7 437 руб. в квартал или на 63 руб. меньше, чем для целей бухгалтерского учета. Это означает уменьшение суммы расходов на производство и реализацию продукции, увеличение прибыли и при прочих равных условиях в течение оставшегося периода срока полезного использования объекта увеличение налога на прибыль на 12,6 (!) руб. ежеквартально. К моменту окончания срока полезного использования объекта основных средств сумма отложенного налогового обязательства будет полностью погашена. Если на начальном этапе появления разницы сумма налога будет больше, то в последующем сумма возникшей переплаты (так называемое отложенное налоговое обязательство) будет постепенно недоплачиваться в течение нескольких кварталов. Таким образом, по окончании периода амортизации в бюджет окажется уплаченной сумма налога на прибыль, которую первоначально следовало бы рассчитать и уплатить по данным бухгалтерского учета.

Данные, приведенные в *таблице*, свидетельствуют, что ни государство, ни организация не получают никакой выгоды: налог все равно будет уплачен полностью. Но предлагаемая методика оценки основных средств для целей

налогообложения приводит лишь к бóльшей вероятности возникновения ошибок в расчетах и в учете, что никак не может способствовать повышению качества учетной информации и обеспечению экономической безопасности организации.

В этой связи неизбежно возникает вопрос: насколько целесообразно применение предложенной в гл. 25 НК РФ и Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 методики, если «цена вопроса» составляет 12,6 руб. в квартал?

Проведенное исследование позволяет сделать вывод, что проводимое в настоящее время реформирование системы бухгалтерского учета и налогового законодательства пока не только не приносит упрощения процесса сбора и обработки информации, а затрудняет понимание объявленного реформирования.

Общий анализ понятийного аппарата, принципов формирования отдельных регистров позволяет сделать вывод: разработчикам системы налогового учета не удалось сформировать методологически цельный рабочий инструмент, применение которого при организации налогового учета избавляло бы предприятие от всех проблем и было бы логически цельным и обоснованным.

Факторы, обуславливающие нецелесообразность функционирования параллельной системы налогового учета, заключаются в следующем:

1. Системы бухгалтерского и налогового учета пересекаются на многих участках, о чем свидетельствует проведенный нами анализ многих норм гл. 25 НК РФ, позволяющий выделить общие принципы, присущие как налоговому, так и бухгалтерскому учету. Таким образом, бухгалтерское законодательство содержит все основополагающие принципы признания и оценки доходов и расходов, которые лежат в основе исчисления налога на прибыль. Значит, налог на прибыль как налог на разность между доходами и расходами не вызывает объективной необходимости в ведении самостоятельной системы налогового учета.

2. Ведение параллельного налогового учета по налогу на прибыль является чрезмерно

⁴ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (в ред. от 06.04.2015).

затратным путем развития налогового законодательства, поскольку резко увеличивает издержки на создание и поддержание информационных систем у российских организаций, а также государственные затраты на создание законодательно-нормативного обеспечения каждой из информационных систем, их обслуживание и контроль исполнения требований. Нарушаются одни из основных принципов налогообложения, сформулированных еще А. Смитом:

- принцип экономичности взимания, в соответствии с которым издержки по изъятию налогов должны быть значительно меньше, чем сумма самих налогов;
- принцип рациональности учета, согласно которому эффект от информации должен покрывать затраты на ее формирование [1].

3. Анализ расхождений бухгалтерского и налогового учета показывает, что в подавляющем большинстве случаев введение особого налогового смысла в традиционные бухгалтерские показатели не только не понятно, но и не оправдано. Введение системы налогового учета привело к увеличению неясности и противоречивости налогового законодательства и негативно повлияло на его исполняемость.

4. Автору пришлось в свое время принять участие в разработке системы налогового учета для Фонда социального страхования Российской Федерации, который, как и другие субъекты экономических отношений в нашей стране, также подпадает под действие гл. 25 НК РФ. Были разработаны регистры налогового учета для отражения операций по получению

и использованию прибыли, НДС, исчислению транспортного налога. Именно практическая деятельность в этой области позволяет автору говорить о неоправданном дублировании учетной информации в системах бухгалтерского и налогового учета, о существенном увеличении затрат организаций на ведение учета, что, естественно, не может не сказаться на конечном финансовом результате деятельности любой организации.

Таким образом, возникает необходимость в построении оптимальной интегрированной системы бухгалтерского и налогового учета, отвечающей требованиям бухгалтерского и налогового законодательства [2].

Анализ национальной концепции развития системы бухгалтерского и налогового учета показал, что в их основу должен быть положен следующий принцип: в интересах государства и общества в целом необходимо максимально сохранять общность систем бухгалтерского учета и налогообложения. Но это не означает, что система бухгалтерского учета должна быть подчинена интересам налоговой политики. Наоборот, с целью создания системы учета, отвечающей рыночной экономике, и формирования соответствующего интереса со стороны широкого круга пользователей отчетности государство должно исходить из приоритета бухгалтерских правил.

В заключение следует отметить, что возможна и более широкая трактовка рассматриваемых вопросов, так как они до настоящего времени остаются проблемными и дискуссионными.

Литература

1. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Эксмо, 2001. 960 с.
2. Карпова Т.П. О согласовании методологии трех бухгалтерских систем в процессе формирования единого учетного пространства // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 45–50.

References

1. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov [The research of the nature and reasons for the wealth of the peoples]. Moscow, Eksmo — Eksmo, 2001, 960 p. (in Russ.).
2. Karpova T.P. O soglasovanii metodologii trekh bukhgalterskikh sistem v protsesse formirovaniia edinogo uchetnogo prostranstva [On the integration of the methodology of the three accounting systems in the process of formation of the single accounting space]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 45–50 (in Russ.).