

АНАЛИЗ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТОВ В РЕТРОСПЕКТИВЕ И ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПЕРСПЕКТИВ ИХ ДАЛЬНЕЙШЕГО РАЗВИТИЯ

Ларионова О.В.

ГОУ ВПО «Уфимский государственный нефтяной технический университет»

Государственные и фискальные органы смотрят на предприятия в основном через призму налогового учета, однако акционеры и инвесторы заинтересованы в прибыльности предприятия, что отражается в бухгалтерском учете. Это раздвоение в интересах явно прослеживается в ретроспективном анализе, на основании чего сделаны адекватные предложения дальнейшего развития.

Налогам отводится важнейшая роль в функционировании любого национального государства. Выполняя регулирующую и фискальную функции, налоги позволяют сдерживать инфляцию в периоды ее интенсивного роста, бороться с так называемыми провалами рынка, обеспечивать экономическую поддержку развития в периоды кризиса, финансировать капиталовложения в непривлекательные для частного капитала сферы. В экономической теории принято использовать понятие "оптимальное налогообложение". Выработать единый подход к построению оптимальной налоговой системы очень сложно, поскольку социально-экономические условия различных стран существенно отличаются и требования, предъявляемые к налогообложению, зачастую носят противоречивый характер.

Происходящие в Российской Федерации реформы в области политики и экономики, изменение правовых отношений между органами власти и хозяйствующими субъектами, процесс интегрирования российской экономики в мировую требуют проведения адекватной налоговой политики, представляющей собой сложный многоплановый комплекс правовых, методологических, организационно-технических мероприятий и имеющей своей целью построение эффективной, справедливой и стабильной налоговой системы. С 01.01.02 с вступлением в действие Главы 25 Налогового кодекса РФ произошли коренные перемены в исчислении прибыли организаций для целей налогообложения, самой существенной из которых является введение самостоятельной системы налогового учета, принципиально отличающейся от системы бухгалтерского учета, особенно в части порядка исчисления производственных расходов.

В связи с этим перед организациями встала необходимость в создании налогового учета и контроля правильности осуществления расчетов по налогу на прибыль таким образом, чтобы, с одной стороны, выполнить требования законодательства, а с другой, – минимизировать обусловленные этим затраты. Проблемы ведения налогового учета достаточно полно исследованы применительно к прежнему порядку налогообложения прибыли организаций, однако практика показывает необходимость детального изучения их в сфере ныне осуществляемой налоговой реформы. В настоящее время перед налогопла-

тельщиками стоит альтернатива выбора между двумя принципиально различными подходами: ведением налогового учета как самостоятельной системы либо как подсистемы, использующей и обрабатывающей данные бухгалтерского учета.

Цель исследования. Целью исследования является выявление исторических аспектов взаимодействия бухгалтерского и налогового учета и выбор оптимальной модели их взаимодействия на сегодняшнее время.

Для понимания сущности явления его необходимо рассматривать в истории становления и развития. В связи с этим считаем необходимым обратиться к истории развития налогового учета с тем, чтобы определить предпосылки его становления в учетной системе. На основе анализа подходов ученых экономистов к проблемам налогового учета и законодательных норм в области налогообложения и бухгалтерского учета рассмотрим исторические аспекты развития системы налогового учета применительно к учетной практике России. Следует отметить, что ряд положений могут оказаться спорными, однако их обсуждение в конечном итоге поможет определить правильное решение в области рассматриваемых проблем. Не настаиваю на правоте своих суждений, высказывая лишь свою точку зрения на сущность проблем, полагая, что она имеет право быть.

Исторически можно говорить об относительной независимости возникновения и развития систем бухгалтерского учета и налогообложения. Изначально бухгалтерский учет возник как интернациональное явление, никак не привязанное к конкретным государственным границам и не регулируемое государственной властью. [1] Учет (в широком смысле) возник вне связи с образованием и развитием государства. Единственным источником его становления была хозяйственная деятельность. С середины XIX в связи с экспансией акционерного капитала и изменениями в налогообложении произошло резкое усиление налогового законодательства. В.Ф. Палий отмечает "государственные органы начали активно регулировать бухгалтерский учет не только в России, но и во многих других странах только в фискальных интересах на рубеже XIX и XX вв., когда объектами налогообложения стали обороты предприятий, их выручка, прибыль и другие показатели, информацию о которых можно получить в системе бухгалтерского учета". [1 с. 48]

Сравнительные исследования учетных систем различных стран, проведенные как отечественными, так и зарубежными учеными (А.С. Бакаев, А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин, Е.В. Демешева, Л.И. Куликова, И.Н. Ложников, С.А. Николаева, В.В. Патров, Я.В. Соколов, Л.З. Шнейдман, Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, Дж. Фостер, Р. Энтони, Ж. Ришар и др.) показывают, что традиционно в финансовой науке выделяются две модели сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения. В первой модели система бухгалтерского учета формируется и функционирует под сильным и непосредственным воздействием налогообложения. В этой модели возможна разная степень зависимости бухгалтерского учета от налогообложения: от полной до слабой. Вторая модель предполагает параллельное сосуществование бухгалтерского и налогового учета как двух самостоятельных систем, преследующих различные цели.

Первая модель имеет наименование "Континентальная" и представляет собой положение, при котором бухгалтерский и налоговый учет фактически совпадают и первый выполняет все фискально-учетные задачи.[2] К континентальной системе относятся, в частности, учетные системы Германии, Швеции, Бельгии, Испании, Италии, Швейцарии и др.

Данная концепция взаимосвязи бухгалтерского учета и налогообложения возникла в XIX веке в Пруссии, где было введено правило: сумма балансовой прибыли должна быть равна налогооблагаемой величине. Ее главная особенность: любой финансовый отчет должен быть составлен в интересах государственных налоговых органов.[3] Бухгалтер ведет текущий учет, исчисляет финансовые результаты, которые являются базой налогообложения, и, соответственно, отражает обязательства перед бюджетом. Для бухгалтера учет - это единая органически целостная система, которую нельзя разделить на части.[3]

Вторая модель соотношения бухгалтерского учета и налогообложения имеет наименование "Англосаксонской" (Британо-американская). К ней относятся в частности, учетные системы США, Великобритании, Австрии, Канады, Нидерландов и другие. Для данной модели характерна слабая зависимость бухгалтерского учета от налогообложения, а в отдельных странах она практически отсутствует.[2]

Данная концепция взаимосвязи бухгалтерского учета и налогообложения возникла в Великобритании, и ее суть сводится к тому, что сумма прибыли принципиально отлична от налогооблагаемой величины. Ее главная особенность: любой финансовый отчет должен быть составлен в интересах собственников.[3]

Выделение двух моделей сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения является весьма условным и преследует исключительно исследовательские цели. На практике трудно, а иногда невозможно однозначно идентифицировать модель, применяемую в том или ином государстве.

В России понятие "налоговый учет" относительно новое. Как отдельный вид учета налоговый учет долгое время обозначался конструкцией "учет для целей налогообложения". Развитие налогового учета в учетной практике России можно разделить на два периода:

- налоговый учет до 1 января 2002 года;
- налоговый учет после 1 января 2002 года.

В период существования СССР вопросы взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогообложения никогда не рассматривались, поскольку в условиях централизованно-управляемой экономики отсутствовала развитая система налогообложения. Вместо нее действовала система распределения прибавочного продукта, исходящая в своей основе из идеи всеобщей государственной собственности. В этих условиях и цель бухгалтерского учета, и цель распределительных процессов формировались государством. Никакого несоответствия, тем более противоречия между этими двумя системами быть не могло. Вместе с тем речь не шла и о полном совпадении этих целей, поскольку цель бухгалтерского учета определялась, прежде всего, интересами централизованного планирования. Иными словами, между названными двумя системами

существовал паритет: каждая из них развивала и дополняла другую, являясь элементом единого хозяйственного механизма.[4]

С 1995 года понятие "налоговый учет" стало употребляться повсеместно при определении выручки от реализации продукции (работ, услуг), окончательно произошло отделение бухгалтерского учета финансовых результатов от их учета для целей налогообложения. Анализируя официальную политику Министерства финансов РФ и Государственной налоговой службы РФ за 1996-2001 гг., следует отметить стремление налоговых администраций подчинить бухгалтерский учет фискальным целям. Значительная часть изменений была направлена на уточнение порядка определения налогооблагаемой базы, в результате чего учетные показатели существенно отличались от объектов налогообложения.

Исходя из этого можно сделать вывод, что появление понятия "налоговый учет" связано с особым положением в экономике страны и, прежде всего, с состоянием доходов бюджета. Бюджетный дефицит и ограниченность источников его финансирования вынуждали исполнительные власти вносить постоянные изменения в исчисление налогов, которые формируют значительную часть доходных поступлений бюджета (НДС, налог на прибыль). Изменения, вносимые в порядок исчисления налоговых платежей, заключались в расширении налогооблагаемой базы, корректировки и дополнении с фискальными целями методики расчетов основополагающих показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия, вследствие чего учет на микроэкономическом уровне становился крайне запутанным и неоднозначным.

Для учетной практики России периода 1996-2001 гг. характерным является то, что правила ведения бухгалтерского учета трактовались с налоговых позиций. Частые изменения в налоговом законодательстве привели к усложнению расчета ряда налогов. Это наглядно прослеживалось при исчислении налога на прибыль, на добавленную стоимость, подоходного налога с физических лиц.

Сложность и неоднозначность толкования в налоговом и других видах законодательства прав и обязанностей хозяйствующего субъекта привело к несогласованности действий разных контролирующих ведомств. Организации вынуждены были отдельно фиксировать в своих учетных регистрах показатели финансово-хозяйственной деятельности исходя из требований бухгалтерского учета и требований, предъявляемых со стороны налоговых органов при расчете соответствующих налогов. Требования вести специально организуемый учет данных, необходимых для расчета налогооблагаемых баз по отдельным налогам, наряду с традиционным бухгалтерским учетом, не были закреплены в законодательстве по учету, однако они предусматривались в законодательных положениях, регламентирующих порядок формирования отдельных видов налогов. Это привело к ситуации, когда для учета формирования такого комплексного показателя, как налогооблагаемая база, данных бухгалтерского учета было уже не достаточно. Именно эта недостаточность, а в ряде случаев и противоречивость системы бухгалтерского учета и налогообложения, послужила базой для все более широкого внедрения разнообразных форм и методов специ-

ального учета, отличного по своей методологии от учета бухгалтерского, т.е. налогового учета.

Таким образом, главной предпосылкой возникновения налогового учета в учетной практике России является противоречивость систем бухгалтерского учета и налогообложения, следствием которой стала несогласованность информационных потоков рассматриваемых систем.

Для разрешения возникших противоречий между указанными системами в экономической литературе специалистами предлагалось несколько вариантов. В частности, введение на предприятиях налогового учета, который будет осуществляться параллельно с бухгалтерским учетом, и на основании первичной документации последнего будут определяться данные, необходимые для составления расчетов, деклараций и прочей налоговой отчетности. Подходы к разделению бухгалтерского и налогового учета на две самостоятельные системы активно обсуждались в 1996 году при разработке части 1 Налогового кодекса РФ. Предметом дискуссий являлся вопрос о целесообразности законодательного утверждения понятия "налоговый учет". При этом обсуждались следующие наиболее проблемные вопросы:

- необходимость налогового учета в практике учетной работы;
- возможность существования налогового учета обособленно;
- превалирование налогового учета над бухгалтерским учетом в силу жестких фискальных требований.

Суть обсуждаемой проблемы, основываясь на мнениях ведущих специалистов в области бухгалтерского учета и налогообложения (Я.В. Соколов, А.С. Бакаев, А.Д. Ларионов, Т.Ф. Юткина, С.А. Николаева и др.) в целом можно свести к следующему. 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 принципиально 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 нало-

говой 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 вводит в учетную практику России понятие "налоговый учет". Начиная с 1 января 2002 г. организации обязаны вести налоговый учет.[5]

Резюмируя выше сказанное отметим, что налоговый учет был введен сравнительно недавно, создав трудности многим предприятиям. Это обусловлено тем, что организации должны вести два учета: бухгалтерский и налоговый, что повысило предприятиям затраты на ведение двух этих учетов. Также усложнилась работа у бухгалтеров, которые ведут эти учеты, так как им приходится учитывать одни и те же показатели в разных ведомостях.

Так же по налоговому учету отсутствуют какие-либо нормативные документы, существуют только рекомендации по его ведению, это так же осложняет его ведение.

Это минусы налогового учета.

Плюсами_налогового учета является то, что если его выстроить в правильную систему налогового учета предприятие через год осознает, что у него отпала проблема с налоговыми проверками: ведь налоговые органы не перестанут устраивать налоговые проверки, но при этом все данные будут на лицо.

Так же плюсом, по отношению к налоговым органам, является то, что налогоплательщикам не выгодно будет занижать налоговую базу по налогу на прибыль (если налоговый учет ведется на основе бухгалтерского), так как в бухгалтерском учете будет занижена стоимость их предприятия.

Налоговый учет может продолжать развиваться и дальше, но есть вероятность, что с его развитием может уйти в прошлое бухгалтерский учет, так как точность налоговой базы основана на разведении налогового и бухгалтерского учетов. Бухгалтерский учет же будет играть важную роль лишь на крупных предприятиях – для отчета перед акционерами, для получения кредитов, а на средних и малых предприятиях бухгалтерская отчетность вскоре утратит актуальность. Вследствие чего надобность в бухгалтерском учете отпадает. Не исключено, что и в законодательстве требование к обязательному ведению бухгалтерского учета в будущем постепенно исчезнет.

На основании анализа взаимодействия бухгалтерского и налогового учета предлагаю максимально развести между собой налоговый и бухгалтерский учеты. Поставить вопрос о необходимости бухгалтерского учета на средних и мелких предприятиях, хотя это революционное решение отмены бухгалтерского учета не предпринимала еще ни одна страна мира.

Литература

1. Палий В.Ф. О государственном суверенитете в области регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет, 2006. N 1 С. 46-49
2. Брызгалин А.В., Берник В.Р. и др. Налоговый учет. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета. -М.: "Аналитика-Пресс", 1997 -112 с.
3. Соколов Я.В., Патров В.В. Две концепции бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет, 1996. N 5 С. 28-31
4. Шнейдман Л.З. Бухгалтерский учет и налогообложение // Бухгалтерский учет, 1995. N 5 С. 10-14
5. Кальницкая И.В. Исторические аспекты налогового учета. / Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Актуальные вопросы экономики, налогообложения и предпринимательского права - М.: "Налоги и финансовое право", 2006г. С. 19-22

