Журнал правовых и экономических исследований, 2012, 4: 206–210
© Е.В. Цой, 2012

УДК 657:336.22

Е.В. Цой

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И ЕГО ВЗАИМОСВЯЗЬ С БУХГАЛТЕРСКИМ УЧЕТОМ

Рассматриваются теоретические аспекты налогового учета, которые неразрывно связаны с ведением бизнеса. Анализируется взаимосвязь налогового и бухгалтерского учета. Предлагаются методологические аспекты ведения налогового учета.

Ключевые слова: *бухгалтерский учет; налоговый учет; налогообложение; объект учета.*

We consider theoretic aspects of taxation closely connected with running a business. We analyze the correlation of tax and business accounting. Methodological aspects of tax accounting are offered.

Keywords*: business accounting; tax accounting; taxation; accounting object.*

Взаимодействие государства с организациями, осуществляющими бизнес и получающими выгоды, связано с расчетами по платежам в бюджет, в качестве которых выступают налоги, сборы и другие платежи, которые строго регламентированы законодательством Российской Федерации.

Информация о расчетах с бюджетом находит отражение в системе бухгалтерского учета на соответствующих счетах. Это обусловлено тем, что согласно ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах, в соответствии с требованиями, установленными законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

С возникновением налогового учета информация о расчетах с бюджетом находит отражение в налоговой отчетности. Согласно ст. 313 НК РФ налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы, на основе данных первичных документов [1]. Похожее определение дают Н.И. Малис и А.В. Толкушкин, которые под налоговым учетом понимают систему обобщения информации для определения налоговой базы по конкретному налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ [5. С. 15]. Следовательно, налоговый учет предназначен для формирования достоверной информации о налогооблагаемых базах, налоговых ставках, суммах налога и для осуществления контроля за уплатой налоговых платежей. Таким образом, информация о расчетах с бюджетом содержится и в бухгалтерском, и в налоговом учете.

Одновременно расчеты с бюджетом являются объектами как бухгалтерского учета, так и налогового учета, но отличаются отражением в регистрах учета, методикой составления и соответственно отражения в отчетности. Так, согласно закону «О бухгалтерском учете» объектами бухгалтерского учета являются: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами. Следовательно, расчеты с бюджетом являются одним из объектов бухгалтерского учета. В экономической литературе под объектом налогового учета понимают объекты налогообложения: доходы и расходы организации, транспортное средство, обладающее определенной мощностью, стоимость имущества, реализация товаров, работ и услуг и т.д., стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего периода или налоговой базы после-

дующих периодов. Таким образом, объекты налогового учета в некоторых аспектах могут совпадать с бухгалтерским, но использование этой информации осуществляется для различных целей. Объект налогового учета отличается от объекта налогообложения, что обусловлено, на наш взгляд, определением понятий «налогообложение» и «налоговый учет».

В экономической литературе существует мнение, что взаимодействие систем бухгалтерского и налогового учета произошло относительно независимо друг от друга под воздействием разных экономических и политических реалий. Считается, что бухгалтерский учет возник вне связи с образованием и развитием государства. Причиной его развития была хозяйственная деятельность экономических субъектов. По мере развития государства учетные записи, не представлявшие никакого интереса первоначально, впоследствии приобрели значение аргумента, используемого в судебных разбирательствах, и только потом порядок ведения учетных записей был закреплен на законодательном уровне [10].

Под налогообложением в экономической литературе понимают законодательно установленный порядок взимания налогов [11. С. 303]. Современный экономический словарь дает следующее определение термина «налогообложение» – это процесс установления и взимания налогов в стране, определение величин налогов и их ставок, а также порядка уплаты налогов и круга юридических и физических лиц, облагаемых налогами [9]. НК РФ не дает четкого определения налогообложения.

В соответствии с п. 1 ст. 38 НК РФ объектом налогообложения являются реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога [1]. Таким образом, объект налогообложения – это те действия, события или состояния, участие в которых переводит юридическое или физическое лицо в разряд налогоплательщиков. Эти объекты могут отражаться в стоимостных или натуральных показателях.

В экономической литературе выделяют цель налогового учета – обеспечение формирования полной и достоверной информации о порядке учета в целях налогообложения хозяйственных операций и для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджет [6. С. 26].

Задачами налогового учета, по мнению О.А. Антошиной, являются: сбор полной и достоверной информации о том, в каком порядке формируются данные о величине доходов и расходов предприятия, другие показатели, которые определяют размер налоговой базы отчетного налогового периода, а также обеспечение этой информацией внутренних и внешних пользователей для контроля правильности исчисления, полноты и своевременности расчетов по налогам с бюджетом [2. С. 5].

Таким образом, термины «налогообложение» и «налоговый учет» различны. Если налогообложение – это процесс принудительного взимания государством платежей и налогов, то объектом налогообложения является то, что именно государство облагает налогом: имущество, доходы и расходы, реализация товаров и т.д. Налоговый учет представляет собой систему данных, в которой формируется информация о налогооблагаемых базах, образующаяся посредством учета и отражения фактов хозяйственной жизни в первичных документах, и дальнейшая ее регистрация и обобщение. Выделение в качестве объектов налогового учета доходов, расходов организации так же противоречит не только определению, но и цели налогового учета, так как доходы и расходы, имущество и т.д. организации для целей налогообложения признаются не все, и информация о доходах и расходах организации необходима только для того, чтобы определить размер налогооблагаемой базы.

Таким образом, целью налогового учета является формирование достоверно-

го и законодательно обоснованного размера налоговой базы по конкретному налогу, представленной в налоговой отчетности в виде налоговой декларации по соответствующим налогам. В бухгалтерском учете объекты учета представляют интерес не с точки зрения обложения их налогом, а с целью достоверности отражения в учете и полноты формирования информации, поэтому для целей бухгалтерского учета отражаются все операции, независимо от влияния их на налоговые последствия.

Под налоговым учетом в широком смысле подразумевается система его правового, методического, технологического и организационного обеспечения. В узком смысле налоговый учет – это особый порядок и механизм учета для исчисления налоговой базы по каждому налогу отчетного периода. Таким образом, полагаем, что объект налогового учета необходимо рассматривать как в широком, так и узком смысле. В широком смысле объектом налогового учета являются взаимоотношения государства и бизнеса путем учета налогоплательщиков и проведения ряд мер по учету и контролю платежей, поступающих в бюджет. В узком смысле объектом налогового учета является информация о налогооблагаемых базах, налоговых ставках, суммах налогов и их платежей по конкретному налогу.

Каждый платеж имеет индивидуальную методику расчета в зависимости от соответствующего нормативного акта. На практике расчеты по платежам в бюджет отражаются в данных бухгалтерского учета, но с развитием законодательства, начиная с 1995 г., возникла необходимость ведения учета для целей налогообложения или налогового учета, что в научной среде вызвало ряд дискуссий, которые не прекращаются и на сегодня. Так, Д.Г. Черник писал: «…серьезный просчет законодательства – это налоговый учет. В принципе любой бизнес строится на данных бухгалтерского учета. На мой взгляд, если бы мы имели бухгалтерский учет с большими недостатками, логичнее было бы эти недостатки законодательно исправлять. Вместо этого мы заявляем, поскольку бухучет у нас плохой, налоги мы будем платить по налоговому учету, которого вообще нет. Он пока не может быть плохим в силу своего отсутствия и, естественно, он не будет сразу хорошим» [12]. Однако за последние 10 лет налоговый учет получил большое распространение и, несмотря на имеющие недостатки, уже меньше авторов высказываются так категорично. Законодательно из года в год проводились меры по выделению налогового учета из бухгалтерского. Для налогового учета постепенно поставили цели и задачи, отличные от бухгалтерских, решение которых невозможно только с использованием бухгалтерского учета.

С позиции НК РФ под налоговым учетом понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ [1].

Полагаем, что возникновение налогового учета связано с развитием взаимоотношений государства и бизнеса. Как отмечал К. Маркс, «в налогах воплощено экономически выраженное существование государства» [4. С. 18]. В.Ф. Палий отмечает, что 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 [7. С. 46–49]. Налоговый и бухгалтерский учет связаны между собой единой информационной базой, которой являются первичные документы, но налоговому учету присущи свои методики расчета налогов и налоговая отчетность. Хотя, по мнению Т.В. Севастьяновой, возникновение и развитие систем бухгалтерского и налогового учета произошло относительно независимо друг от друга [10].

Взаимодействие бухгалтерского и налогового учета осуществляется в процессе регистрации фактов хозяйственной жизни и формирования бухгалтерской и налого-

вой отчетности. Определение суммы налоговых платежей осуществляется в процессе обработки информации различного уровня и по различным направлениям. Так, бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам – это отражение их на соответствующих счетах, а налоговый учет требует от организаций обоснования размера налоговой базы, применения определенной ставки налога, которые могут быть выражены в процентах к стоимости или в натуральном измерителе, и суммы платежа. Такое обоснование находит свое отражение в регистрах, которые в условиях автоматизированного учета формируются в программном обеспечении и которые не находят должного внимания ни со стороны бухгалтерских служб, ни со стороны налоговых органов. Так, для целей бухгалтерского учета информация о мощности транспортного средства, льготах по различным налогам, количестве добытой воды и т.д. мало интересна с позиции учета этих показателей, но она необходима для расчета налогооблагаемых баз и формируется на практике либо на специальных регистрах, либо путем дополнения регистров бухгалтерского учета.

Зарождение, становление и развитие любой системы возможно только с помощью информационных связей, которые находят материальное воплощение в документированной информации. По первичному документу составляется некоторое первоначальное представление о характере и особенностях сделок, совершаемых организациями. Слово «документ» в переводе с латинского означает «свидетельство», «способ доказательства». Поэтому именно первичные документы являются учетно-аналитическим обеспечением не только бухгалтерского и управленческого учета, но и налогового учета.

Внешними пользователями налоговой информации являются, прежде всего, налоговые службы. Налоговые органы интересует формирование налоговой базы, сумм налогов и сроков их уплаты, в соответствии с налоговым законодательством. Таким образом, оперируя своими методами, налоговые органы осуществляют внешний контроль расчетов с бюджетом. Как отмечает М.Л. Пятов, «важность приобретает не столько то, что покажет заинтересованным лицам отчетность, сколько то, как они на это что-то отреагируют» [7. С. 35].

В экономической литературе существует мнение, что такой задачи, как правильнее и точное исчисление налогов и сборов, в перечне главных задач бухгалтерского учета не предусмотрено. Однако, как отмечают К.В. Гульпенко и А.Г. Басангов, объектами бухгалтерского учета являются имущество и обязательства организации [3]. Еще А.К. Рощаховский в начале XX века обратил внимание на бухгалтерский учет как на источник финансовой информации для уплаты налогов [3. С. 155].

Наибольший интерес государства к коммерческой организации проявляется в области расчета и уплаты налогов и платежей в бюджет. Ошибки, допущенные в процессе расчета налоговых показателей, могут привести к серьезным последствиям не только для жизнедеятельности предприятия, но и главного бухгалтера. В связи с этим управление налоговыми платежами, на наш взгляд, одна из важнейших задач бухгалтерского учета. Именно процесс формирования информационной базы по налогам и платежам в бюджет требует тщательного подхода к методике их расчета, начисления, срокам уплаты и отражения на счетах бухгалтерского учета согласно нормативным актам и законодательству.

Таким образом, налоговый учет имеет свою методологию, начиная от формирования входящей информации и заканчивая формализованной отчетностью, которые используются в управлении организации и находят отражение в единой учетной системе предприятия.

ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. М.: Эксмо, 2012. 768 с.

2. *Антошина О.А.* Организация налогового учета и налогового планирования на предприятии // Экономико-правовой бюллетень. 2009. № 11. Ноябрь. 142 с.

3. *Гульпенко К.В., Басангов А.В.* Бухгалтерский учет обязательств перед бюджетом коммерческих организаций. СПб.: Изд-во Политехн. ун-та, 2008.

4. *Жидкова Е.Ю.* Налоги и налогообложение. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Эксмо, 2009. 480 с.

5. *Малис Н.И., Толкушкин А.В.* Налоговый учет. М.: Магистр, 2009. 573 с.

6. *Новодворский В.Д., Гараев Д.Р.* Модели существования и взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогообложения // Финансы. 2003. № 11.

7. *Палий В.Ф.* О государственном суверенитете в области регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2006. № 1.

8. *Пятов М.Л.* Восприятие бухгалтерской отчетности: что это такое? // Бух.1С. 2012. № 7.

9. *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2006. 495 с. (Библиотека словарей «ИНФРА-М»).

10. *Севастьянова Т.В.* Налоговый учет в системе управления финансами организации: дис. … канд. экон. наук. М., 2005.

11. *Черник Д.Г. и др.* Налоги и налогообложение. 2-е изд., доп. и перераб. М.: ИНФРА-М, 2004. 328 с. (Высшее образование).

12. *Черник Д.Г.* Собирать нужно налоги, а не штрафы // Консультант. 2002. № 12.