

*Селин Александр Петрович, кандидат экономических наук, доцент,
ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный университет
промышленных технологий и дизайна», г. Санкт-Петербург*

НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Аннотация: в настоящей статье рассмотрено нормативное регулирование налогового учета в Российской Федерации. Рассмотрены этапы развития, варианты организации, принципы организации, регистры и модели налогового учета. Цель исследования – обоснование теоретических положений по развитию налогового учета в РФ.

Ключевые слова: налоговый учет, бухгалтерский учет, учетная информация, управленческие решения, налоговые обязательства, цифровое экономическое пространство, регистры и модели налогового учета.

Abstract: this article considers the normative regulation of tax accounting in the Russian Federation. The stages of development, options for organization, principles of organization, registers and models of tax accounting are considered. The purpose of the study is to substantiate the theoretical provisions for the development of tax accounting in the Russian Federation.

Keywords: tax accounting, accounting, accounting information, management decisions, tax liabilities, digital economic space, registers and models of tax accounting.

Актуальность темы исследования заключается в трансформации национальной экономики и интеграции ее в международное пространство. Учетная информация становится инструментом оценки для принятия

управленческих решений инвесторов, кредиторов, поставщиков и покупателей. При этом одной из стратегий развития налоговой политики в России является упрощение ведения налогового учета и повышения качества налогового администрирования. В этой связи возникает потребность в модернизации нормативного регулирования налогового учета. Рационально организованный налоговый учет позволяет осуществлять оперативный контроль текущего состояния расчетов по имеющимся налоговым обязательствам, а также избегать налоговых рисков и других негативных финансовых последствий.

Проблематика вопроса заключается в целесообразности сближения бухгалтерского и налогового учета в РФ. По данному вопросу существуют различные точки зрения отечественных ученых. При этом мировая практика показывает, что в реальности существует две модели ведения налогового и бухгалтерского учета. Следовательно, развитие налогового учета в России должно происходить с учетом национальных особенностей налоговой системы. Драйвером для развития может служить цифровое экономическое пространство.

Этапы развития системы налогового учета

Понятие «налоговый учет» было впервые закреплено на законодательном уровне в 2001 году в Налоговом кодексе РФ. Однако становление системы налогового учета началось в более ранние периоды.

До 1992 года выполнение задач по исчислению налогов и сборов полностью решалось бухгалтерским учетом.

Первый этап – становление налогового учета начался в 1992 году. Были утверждены следующие нормативно-правовые акты [4, с. 12]:

– Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»;

– постановление Правительства РФ от 05.08.1992 г. № 552 «Положение по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли»;

– Инструкция Госналогслужбы России от 10.08.1995 №37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций».

В данных документах были определены основные понятия налогового учета.

Второй этап становления системы налогового учета связан с разделением бухгалтерского и налогового учета, а также формированием идеологии налогового учета. На данном этапе было принято постановление Правительства РФ от 01.07.1995 № 661 (вносило изменение в постановление №552), которое усиливало контроль государства за формированием налоговой базы по налогу на прибыль.

На третьем этапе развития системы налогового учета была введена в действие часть первая Налогового кодекса РФ (1998 г.), в которой были законодательно закреплены:

- а) обязательства и права налогоплательщиков;
- б) права и обязанности налоговых органов;
- в) элементы налога и др.

Важным этапом для развития налогового учета в России стало введение в действие 1 января 2001 года части второй Налогового кодекса РФ, в которой было включено понятие «налоговый учет». С 1 января 2002 года была введена в действие новая форма декларации по налогу на прибыль, в которой доходы и расходы сформированы по данным налогового учета.

Современный этап развития налогового учета связан с реформацией национальной бухгалтерской системы учета в соответствии с международными стандартами. Следует отметить принятие в 2002 году Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Несмотря на то, что положение относится к ведению бухгалтерского учета в организациях, оно применяется в налоговом учете при расчете налога на прибыль. Одним из нововведений данного положения стало введение понятий «постоянные разницы» и «временные разницы», что позволяет контролировать государственным органам расхождения по налоговой базе

налога на прибыль. Одновременно в бухгалтерской отчетности были введены статьи по расчетам отложенных налоговых активов и обязательств.

В настоящее время налоговый учет используется в случаях:

1) при определении порядка исчисления налога на прибыль организаций;

2) в связи с определением налоговой базы (или прибыли, или доходов) налогоплательщиками, перешедшими на упрощенную систему налогообложения (УСН).

Таким образом, в широком понимании налоговый учет – организация и ведение учета в целях определения налоговой базы и сумм соответствующих налогов, при этом не во всех главах НК РФ прямо указывается на требование ведения налогового учета, но косвенно необходимость ведения такого учета предопределяется содержанием норм налогового законодательства. В узком понимании налоговый учет – это организация и ведение учета в целях исчисления налоговой базы по налогу на прибыль.

Согласно статье 313 Налогового кодекса РФ налоговый учет представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с действующим налоговым законодательством.

Цели формирования информации в налоговом учете:

- формирование документированной достоверной информации;
- обеспечение информацией внешних и внутренних пользователей.

Под объектом налогового учета принято понимать имущество, обязательства, факты хозяйственной жизни – все, что необходимо для определения налоговой базы.

В предмет бухгалтерского учета входят активы, обязательства и капитал, а предметом налогового учета являются только операции, связанные с исчислением суммы налога на прибыль или доходной базы для предпринимателей на УСН.

Принципы организации налогового учета в РФ показаны на рисунке 1.



Рисунок 1 – Принципы организации налогового учета в РФ

Бухгалтерский и налоговый учет взаимосвязаны, что говорит о принципе единства национальных учетных систем. Однако базой для постановки налогового учета являются бухгалтерские записи. При этом следует отметить, что для решения основной цели бухгалтерского и налогового учета – обеспечение информацией заинтересованных пользователей, необходима гармонизация понятий, которая может привести к согласованности объектов учета и налогообложения, а также к ликвидации противоречий, возникающих между учетными системами.

В настоящее время у пользователей при анализе отчетности существует пробел в виде отсутствия возможности установить взаимосвязь между бухгалтерской и налоговой прибылью, а также оценить как налогообложение влияет на финансовый результат. Базисом для гармонизации национальных учетных систем может выступать Гражданский кодекс РФ.

Вывод. На данном этапе развития существует проблема различия данных по бухгалтерскому и налоговому учету. Расхождения при расчете налога на прибыль и определения финансового результата возникают по причине разных правил принятия доходов и расходов в учетных системах. Несмотря на автоматизацию бухгалтерского учета на предприятиях такой порядок ведения

учетной информации является трудоемким. Следовательно, требуется интеграция налогового и бухгалтерского учета.

Опираясь на мировую практику можно выделить две модели бухгалтерского и налогового учета:

1) европейская модель учета предполагает совпадение бухгалтерского и налогового учета;

2) англосаксонская (американская) модель разделяет учетные системы – налогоплательщик ведет два учета, при этом бухгалтерский учет является фискальной базой.

Отечественными учеными ведутся дискуссии о том, необходимо ли разделять учетную информацию на налоговую и бухгалтерскую. Приведем пример двоякого толкования налогового учета Брызгалиным А. В. По мнению ученого, в широком смысле налоговый учет обозначает «процесс» фиксации хозяйственных операций организации, необходимых для исчисления налога. А в узком смысле – это специализированная система, которая применяется предприятием тогда, когда система бухгалтерского учета не применима для расчета суммы налога [5, с. 189]. Таким образом, именно корректировки бухгалтерских показателей для исчисления налога подходят под определение налогового учета в широком его понимании.

Отметим также тот факт, что введение в действие ПБУ 18/02 [3] привело к тому, что бухгалтеры ведут отдельно налоговый учет и корректируют бухгалтерские записи для исчисления налога на прибыль, что в конечном итоге позволяет достигать одного и того же результата двумя способами. В практической деятельности такой порядок определения налога может приводить к негативному влиянию на ведение бухгалтерского учета в целом в компании.

Государственные органы также имеют различные подходы относительно сближения учетных систем. В данном случае противоположные точки зрения занимают Минфин России и ФНС России [6, с. 30]. Минфин выступает за то, чтобы для исчисления налога были использованы данные двух учетных систем, в противном случае использование информации только бухгалтерского учета

будет иметь негативные последствия для выполнения фискальной функции. ФНС России выступает за более кардинальные меры и обозначает стратегии дальнейшего развития налогового администрирования в виде сближения учетных систем для облегчения ведения бизнеса и улучшения инвестиционного климата.

Если обратиться к практической деятельности работы бухгалтерской службы на предприятиях, то можно отметить, что бухгалтерский учет ведется в совокупности не только с налоговым учетом, но и управленческим учетом. Многие специалисты предприятий считают «обузой» ведение «двойной бухгалтерии». Однако вопрос о рациональности ведения бухгалтерского и налогового учета заложен в законодательстве РФ. Так, в пункте 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» закреплено, что рациональное ведение бухгалтерского учета на предприятии полностью зависит от его величины и условий хозяйствования. Это означает, что субъект хозяйствования при достижении своей основной цели – минимизации издержек и получении максимальной прибыли, должен соотносить расходы на организацию бухгалтерского учета с реальными информационными запросами пользователей. Пример, акционерное общество осуществляет деятельность на международном рынке и выпускает акции в обращении на фондовой бирже. Для такого предприятия рационально осуществлять высокие расходы на организацию бухгалтерской службы, на повышение квалификации специалистов бухгалтерии, а также такое предприятие формирует информацию в бухгалтерском, налоговом учете и составляет отчетность согласно международным стандартам. Данный подход требуется для прозрачности хозяйственной деятельности и оценке ее инвесторами, другими пользователями. Для большинства малых или микро предприятий создание такой бухгалтерской системы на предприятии будет нерационально.

Таким образом, для построения налогового учета на предприятии необходимо выработать концепцию ведения налогового учета. Формирование налогового учета зависит от целей предприятия, от его величины и от реальных

пользователей бухгалтерской информации. Единственным источником информации для внешних пользователей является бухгалтерская (финансовая) отчетность. При этом у руководства компании могут быть разные цели: например, для одной компании цель – привлечение инвесторов, а для другой минимизация налоговых издержек. Законным способом манипулирования показателями в отчетности выступает учетная политика предприятия.

Нормативное регулирование налогового учета в РФ

В Российской Федерации действует система нормативного регулирования налогового учета и отчетности на четырех уровнях:

- 1) Налоговый кодекс;
- 2) инструкции, которые закрепляют формы налоговых деклараций и расчетов;
- 3) разъяснения ФНС по применению налоговых законов;
- 4) внутренние документы организаций, которые регламентируют порядок ведения налогового учета в компании.

Таблица 1 - Система нормативного регулирования налогового учета и отчетности [4, с. 15]

Уровень	Документы	Органы, принимающие документы
I) законодательный	Федеральные законы, постановления, указы	Федеральное Собрание, Президент РФ, Правительство РФ
II) нормативный	Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ)	Минфин России, Центральный Банк РФ
III) методический	Нормативные акты (приказы, инструкции), методические указания по ведению бухгалтерского учета	Минфин России, Федеральные органы исполнительной власти
IV) организационный (микроуровень)	Организационно-распорядительная документация (рабочий план счетов, учетная политика и др.)	Организации, консалтинговые фирмы

Каждый налогоплательщик формирует методологию налогового учета по расчету налоговой базы и налога. Методология заключается в создании системы регистров. В ст. 314 НК РФ указано, что регистры могут быть представлены в

электронном виде или на бумаге, они могут представлять данные в виде справок, таблиц и др.

Все регистры налогового учета у налогоплательщика можно разделить на три категории (рис. 2). Регистры необходимы для заполнения строк налоговой декларации необходимыми показателями. Они обобщают конечные данные, которые отражены в налоговой отчетности и служат информационной базой.



Рисунок 2 – Регистры налогового учета на микроуровне

На микроуровне налогоплательщик формирует учетную политику для налогового учета согласно выпущенному внутри организации приказу.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ, учетной политикой для целей налогообложения является выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых Налоговым кодексом способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Учетная политика по налоговому учету должна быть раскрыта в двух аспектах:

– организационные аспекты заключаются в структуре службы налогового учета, указании ответственных лиц за составление налогового учета и др.;

– методические аспекты представляют собой способы ведения налогового учета и формы налоговых регистров.

Правовое обеспечение налогового учета заложено в главе 25 «Налог на прибыль организаций» и главе 26.2 «Упрощенная система налогообложения». Для того чтобы определить налоговую базу указанным налогам необходимо сопоставить доходы и расходы организации.

Доходы организации согласно НК РФ делят на:

- а) доходы от реализации продукции, товаров (работ, услуг) и др.;
- б) внереализационные доходы.

Основным показателем, отражающим доход от реализации является выручка. Показатель в налоговом учете отражается за вычетом НДС.

Внереализационные доходы – это доходы, полученные от иной деятельности. Например: доход, полученный от положительных курсовых разниц или присужденные судом штрафные санкции за невыполнение договорных обязательств.

Расходы организации также подразделяют на:

- расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией в Налоговом кодексе разделяют по элементам затрат, а именно: материальные, расходы на оплату труда, амортизационные отчисления и прочие расходы. Остальные расходы, не имеющие отношения к обычной деятельности экономического субъекта, относят на внереализационные.

Существуют расходы, которые предприятия не могут учитывать при расчете налоговой базы. К таким в НК РФ относят дивиденды или материальную помощь работникам предприятия и др. Законодателем также ограничиваются или нормируются некоторые виды расходов – например, расходы на рекламу.

В результате того, что в бухгалтерском учете специалист отражает все факты хозяйственной жизни, а в налоговом учете некоторые расходы не учитываются или занижены в связи с установленной налоговой законодательством нормой, то у предприятия возникает постоянная или временная разница.

В настоящее время постоянные и временные разницы формируются в виде показателей отложенных налоговых обязательств или активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вывод. В настоящее время можно говорить о развитии налогового учета и постоянном совершенствовании законодательной базы, что повышает полноту и достоверность учетной информации для ее пользователей.

Варианты организации налогового учета

Существует несколько теоретических и реальных моделей построения налогового учета на предприятии. Возможные варианты сгруппированы на рисунке 3.



Рисунок 3 – Варианты ведения налогового учета

Рассмотрим более подробно теоретические модели ведения налогового учета.

1. Первая модель рекомендована налоговой службой России, которая рекомендует вести регистры промежуточных расчетов. При этом под промежуточными расчетами налоговая служба понимает те показатели, которые не отражаются в налоговых декларациях. Кроме того, ФНС разработала

рекомендательные формы таких регистров. Плюсы данной модели заключаются в том, что нет «двойного учета» на предприятии. Промежуточные показатели формируются на основе бухгалтерской информации, так как многие показатели для расчета налога уже сформированы в бухгалтерском учете. При этом снижается нагрузка на бухгалтерскую службу. Минусы данной модели – не по всем объектам учета данные по Налоговому кодексу и ПБУ будут совпадать.

2. Вторая модель организации налогового учета предназначена для средних и малых предприятий. На предприятии ведется книга доходов и расходов по принципу «приход-расход». Данная модель налогового учета использует кассовый метод учета доходов и расходов, что недопустимо для крупных предприятий, которые при расчете налога на прибыль учитывают доходы и расходы методом начисления.

3. Третья модель налогового учета считается наиболее трудоемкой, так как предполагает создание рабочего налогового плана счетов и разработку налоговых проводок. Минусы такой модели обособленность от бухгалтерского учета, что может приводить к ошибкам.

4. Модель адаптации бухгалтерского Плана счетов, утвержденного Минфином России под налоговый учет. Для этого добавить аналитические налоговые субсчета в бухгалтерский План счетов. В рамках этого варианта специалистам предлагается организовать систему налогового учета, которая будет состоять из аналитических таблиц, таблиц промежуточных налоговых расчетов и сводных таблиц.

Аналитические таблицы налогового учета представляют собой первичные документы бухгалтерского учета, которые сгруппированы по элементам затрат, указанным в пункте 2 ст. 256 НК РФ. Например, аналитическая таблица налогового учета материальных расходов.

Одновременное использование первичных документов для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения в принципе возможно, но на практике вряд ли может быть реализовано. Это связано с тем, что документальное оформление бухгалтерских операций достаточно жестко

регламентировано не только документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, но и действующим законодательством.

5. Компромиссная модель организации налогового учета, которая заключается в использовании дополнительно вводимых забалансовых «налоговых» счетов к бухгалтерскому Плану счетов, на которых можно вести учет доходов и расходов в разрезе требований Налогового кодекса. Обороты и остатки по этим счетам не будут отражаться в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В этом случае бухгалтер сможет при проведении хозяйственной операции в бухгалтерском учете одновременно делать запись по соответствующему субсчету налогового счета. Данная модель ориентирована только на автоматизированную систему бухгалтерского учета. Для этого в программном обеспечении должен быть предусмотрен специальный алгоритм.

В компьютерной системе «1С:Бухгалтерия 8.0» для отражения данных налогового учета также применяются забалансовые счета. Важно отметить, что в основе такого варианта налогового учета лежит двойная запись операций на счетах налогового учета.

Варианты взаимодействия бухгалтерского и налогового учета при формировании налоговой отчетности продемонстрированы на рис. 4.

Преимуществом модели №2 является небольшой объем учетной работы. Однако комбинированные регистры могут быть использованы в случае сходных методов группировки данных в финансовом и налоговом учете, при разных правилах учета они не применимы. Например, когда организация применяет разные способы начисления амортизации основных средств, применение комбинированных регистров в налоговом и финансовом учете нецелесообразно.

Преимуществом модели № 1 является то, что данные для формирования налоговых деклараций поступают непосредственно из налоговых расчетов, которые в свою очередь формируются непосредственно по первичным учетным документам. Бухгалтерский учет представлен в данной модели только первичными документами. Минус такой модели заключается в ее высокой

стоимости, которая связана с привлечением дополнительного персонала, увеличением документооборота.



Рисунок 4 – Варианты формирования налоговой отчетности [6, с. 11]

Вывод по вышесказанному: основные принципы организации налогового учета таковы:

- налоговый учет организуется налогоплательщиком самостоятельно;
- применяется последовательно от одного налогового периода к другому;
- непрерывно и в хронологическом порядке отражает все операции и объекты учета для целей налогообложения;
- основывается на нормах и правилах определения налоговой базы по налогу на прибыль, установленных 25 главой НК РФ.

В настоящее время в действующих системах бухгалтерского и налогового учета объекты налогообложения не совпадают с объектами бухгалтерского учета, поэтому должен ставиться вопрос о соотношении и сближении налогового

учета с бухгалтерским учетом. Таким образом, данные изменения положительно повлияют на деятельность организаций, так как это позволит облегчить работу бухгалтерского отдела, снизить затраты организации на содержание специалиста по налогообложению или целого отдела по налогообложению.

В практической деятельности довольно часто случается ситуация, когда российские организации формируют свою учетную политику таким образом, чтобы уменьшить и облегчить работу бухгалтерии. Грамотно сформированная учетная политика может существенно снизить налоговую нагрузку. Например, если во внимание взять начисление амортизации, то можно увидеть, что более 90% российских организаций применяют линейный способ начисления амортизации как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Однако налоговым законодательством также предусмотрен нелинейный способ начисления амортизации, который может значительно снизить величину налога на прибыль. Неиспользование данного метода в организациях объясняется лишь тем, что возникают расхождения в регистрах бухгалтерского и налогового учетов, которые неудобны для работы бухгалтера.

В будущем возможно сближение бухгалтерского и налогового учета на законодательном уровне. Кроме того, с уверенностью можно сказать, что на бухгалтерский и налоговый учет окажут влияние МСФО, которые позволяют повысить полезность и информативность отчетности для пользователей, обеспечить большую сопоставимость между отчетностями различных компаний. Еще один факт, который способен оказать влияние на учетные системы в РФ – это цифровая экономика, что позволит облегчить ведение бухгалтерского и налогового учета в компаниях.

Библиографический список:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ // Российская газета от 06 августа 1998 года № 148-149.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 31.07.2020) // Российская газета от 10 августа 2000 года № 153-

154.

3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018) // Российская газета от 14 января 2003 года № 4.

4. Малис, Н. И. Налоговый учет и отчетность: учебник и практикум для вузов / Н. И. Малис, Л. П. Грундель, А. С. Звягина; под редакцией Н. И. Малис. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2020. – 407 с.

5. Правовое обеспечение контроля, учета, аудита и судебно-экономической экспертизы: учебник для вузов / Е. М. Ашмарина [и др.]; под ред. Е. М. Ашмариной; ответственный редактор В. В. Ершов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва: Издательство Юрайт, 2020. – 299 с.

6. Скворцов, О. В. Осуществление налогового учета и налогового планирования в организации: учебное пособие / О. В. Скворцов. – Москва: КНОРУС, 2018. – 194 с.