

**Солярик Марина Анатольевна**

кандидат экономических наук,  
доцент кафедры финансового менеджмента  
Калужского филиала  
Российской академии народного хозяйства  
и государственной службы при Президенте РФ

**АНАЛИЗ РАЗВИТИЯ  
НАЛОГОВОГО УЧЕТА ПО НАЛОГУ  
НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ  
В ЦЕЛЯХ ПОВЫШЕНИЯ  
ЕГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ**

**Аннотация:**

*Необходимость повышения администрирования налога на прибыль организаций связана с тем, что произошли качественные изменения в порядке его взимания в условиях ведения самостоятельной системы налогового учета. То есть возникает насущная потребность своевременно отслеживать и правильно применять изменяющиеся и обновляющиеся нормы налогового администрирования. Исследование этих преобразований, безусловно, позволит качественно организовать систему государственного налогового контроля, повысить его результативность.*

**Ключевые слова:**

*налоговое администрирование, налоговый контроль, налоговая проверка, налог на прибыль организаций, налоговая база, направления, доходы, расходы.*

**Solyarik Marina Anatolyevna**

PhD in Economics, Assistant Professor,  
Financial Management Subdepartment,  
Kaluga branch,  
Russian Presidential Academy of  
National Economy and Public Administration

**ANALYSIS OF TAX ACCOUNTING  
DEVELOPMENT AS IT PERTAINS  
TO THE CORPORATE PROFIT TAX  
FOR THE PURPOSE OF  
ITS ADMINISTRATION IMPROVEMENT**

**Summary:**

*The need to improve the administration of corporate income tax is determined by the fact that there have been qualitative changes in the order of its collection in terms of an independent tax accounting system. In this situation there is an urgent need to monitor timely and apply correctly the changing and updating regulations of tax administration. The study of these changes will certainly help to organize a high-quality system of state tax control and increase its effectiveness.*

**Keywords:**

*tax administration, tax control, tax audit, corporate profit tax, tax base, directions, revenues, expenses.*

Становление и развитие систем как бухгалтерского, так и налогового учета происходило независимо друг от друга под воздействием различных экономических ситуаций.

В зарубежной практике следует обозначить две модели сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения: континентальную (европейскую) и англо-американскую (англосаксонскую).

Значительно воздействуют на формирование и функционирование системы бухгалтерского учета в континентальной модели правила налогообложения. В данной модели бухгалтерский и налоговый учеты практически совпадают. При несовпадении этих видов учета возможно производить корректировку данных бухгалтерского учета данными для целей налогообложения по специальной методике, предусмотренной в рамках налогового законодательства.

Англо-американская модель соотношения бухгалтерского учета и налогообложения предполагает параллельное существование бухгалтерского и налогового учетов. Налоговые органы требуют от налогоплательщика пояснений образования разницы между величиной бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли.

Российская учетная практика в современных условиях движется по направлению максимального разделения бухгалтерского и налогового учетов.

Проведем анализ развития систем бухгалтерского и налогового учетов в целях повышения администрирования налога на прибыль организаций.

В советской практике противоречий между системами бухгалтерского и налогового учетов не могло быть. Это обуславливалось командно-административной системой, в которой государство само было собственником предприятий, и поэтому налоговый аспект терял свой смысл как источник формирования доходной части бюджета.

Принятая в налоговом законодательстве 1991 г. налоговая система России имела признаки налогообложения рыночного типа. Формирование налоговой системы происходило в политических и инфляционных условиях, это привело к образованию несбалансированной налоговой системы, которая не отвечала стабильным условиям предпринимательской деятельности предприятий.

Начиная с 1993 г., налоговые органы стали вмешиваться в процесс регулирования бухгалтерского учета. Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организациями, в основном непосредственно влияли на формирование налоговых обязательств.

В 1995 г. Правительством РФ была предпринята попытка выделения из единого учетного процесса элементов налогового учета. С этого момента многие организации в приказ об учетной политике стали включать отдельный раздел, характеризующий избранные способы ведения учета для целей налогообложения.

Термин «учетная политика для целей налогообложения» впервые появился в ст. 167 НК РФ и использовался для определения даты реализации товаров (работ, услуг) при исчислении НДС.

В Российской Федерации до принятия гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ термин «налоговый учет» не был законодательно закреплён и учет для целей налогообложения при-были осуществлялся по требованиям нормативных документов бухгалтерского учета и налого-вого законодательства.

До 01.01.2002 г. порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль распался на три взаимосвязанных действия [1].

Во-первых, это исчисление финансового результата в бухгалтерских целях.

Во-вторых, формирование финансового результата для целей налогообложения, то есть корректировка для исчисления налогооблагаемой базы. Действовавший порядок исчисления объекта налогообложения – валовой прибыли не позволял определить налоговую базу по дан-ным бухгалтерского учета без дополнительной корректировки. Для приведения прибыли, опре-деляемой по данным бухучета, в соответствии с правилами законодательства о налогах и сборах использовался механизм так называемого «налогового моста» (tax bridge mechanism).

Третье действие исчисления налога на прибыль – это сравнение авансового платежа по налогу на прибыль с суммой налога от фактически полученной прибыли.

Таким образом, до 01.01.2002 г. в таких условиях налоговыми органами производилась проверка достоверности и законности отражения финансовых результатов в бухгалтерском учете и налоговой отчетности налогоплательщика.

С 1 января 2002 г. гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ введено понятие «налоговый учет» применительно к формированию налоговой базы по налогу на прибыль. Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налоговым законодательством декларируется принцип самостоятельности организаций-налогоплательщиков в выборе способов обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль. В связи с этим организация-налогоплательщик должна решить за-дачу выбора регистров бухгалтерского учета, показатели которых могут быть использованы для целей налогообложения, и разработать систему аналитических регистров налогового учета.

По мнению автора, отсутствие обязательного регламентированного подхода к организации налогового учета затрудняет налоговые контрольные процедуры, проводимые налоговыми орга-нами в рамках налогового администрирования.

В основе любого варианта налогового учета лежат регистры учета, информация в которых систематизируется с целью формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Первый вариант взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов возникает при парал-лельной организации двух видов учета. Общими для означенных видов являются первичные до-кументы организации, а взаимодействие обеих систем учета сводится к минимуму: данные бух-галтерского учета становятся не нужными для налогового учета, а бухгалтерский учет использует из налогового учета только данные о начисленном налоге на прибыль.

Такой подход, по мнению автора, является наиболее трудоемким. Реализация на практике этого варианта неизбежно приводит к росту накладных расходов предприятия. Очевидно, что совме-стить эти условия можно только в крупных организациях. Неоспоримым достоинством такого варианта служит возможность получения данных для формирования налоговой базы непосред-ственно из налоговых регистров, формирующихся в соответствии с требованиями налогового за-конодательства, а не бухгалтерского учета. Для небольших хозяйствующих субъектов, по мнению автора, следует максимально сблизить бухгалтерскую систему учета и налоговую систему учета.

Прежде чем представить ключевые принципы, обеспечивающие рациональное функцио-нирование двух систем учета, предлагается обозначить определяющие основы базирования та-кого взаимодействия по следующим признакам: этапам формирования учетного процесса, объектам, целям и задачам, принципам и нормативному регулированию (таблица 1).

**Таблица 1 – Основы взаимодействия бухгалтерского учета и налогового учета**

Отдельные показатели	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Этапы формирования учетного процесса	Сбор, регистрация и обобщение информации для целей бухгалтерского учета группируется с помощью двойной записи и счетов бухгалтерского учета	Обобщение информации для целей налогообложения группируется без отражения на счетах бухгалтерского учета и в соответствии с порядком, установленным НК РФ
Объекты	Имущество и обязательства организаций, хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности	Хозяйственные операции, осуществляемые налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода
Цели и задачи	Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации, ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности; Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости	Формирование полной и достоверной информации о суммах доходов и расходов налогоплательщика, определяющих размер налоговой базы отчетного (налогового) периода, а также контроль за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога
Принципы	Принцип стоимостной оценки активов и обязательств; Принцип существенности; Принцип уместности; Принцип объективности; Принцип осуществимости	Принцип денежного измерения (ст. 249 и 252 НК РФ); Принцип имущественной обособленности (ст. 256 НК РФ); Принцип непрерывности деятельности организации (ст. 259 НК РФ); Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (ст. 271 НК РФ); Принцип последовательности применения норм и правил налогового учета (ст. 313 НК РФ); Принцип равномерности признания доходов и расходов (ст. 271 и 272 НК РФ)
Нормативное регулирование	Федеральные законы, Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ; Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету; Методические указания; План счетов бухгалтерского учета	Налоговый кодекс РФ

Из таблицы 1 видно, что принципы, заложенные в определении налогового учета, его объектов, целей и регистров, имеют «бухгалтерские корни». Регистры бухгалтерского учета дополняются реквизитами, необходимыми для определения налоговой базы, то есть формируются комбинированные регистры, используемые для налогового учета. При формировании систем регистров учитывается влияние особенностей бухгалтерского и налогового учетов организации, отраженных в ее учетной политике. При совпадающих способах ведения бухгалтерского и налогового учетов достаточно использовать только бухгалтерские регистры, а налоговые регистры можно вообще не вести. При несовпадающих способах ведения учета целесообразно применять автономные регистры бухгалтерского и налогового учета.

В основу третьего варианта положено использование регистров бухгалтерского и налогового учета. В нем порядок группировки и учета хозяйственных средств и их источников для целей налогообложения не отличается от установленных правил бухгалтерского учета, и представляется целесообразным применение бухгалтерских регистров. При различных правилах учета наряду с бухгалтерскими регистрами следует вести аналитические регистры налогового учета. При необходимости могут быть использованы бухгалтерские справки для корректировки бухгалтерского учета в целях налогообложения.

При расчете налога на прибыль следует иметь в виду, что прибыль представляет собой доходы, уменьшенные на сумму расходов, связанных с получением доходов. Учитываются доходы, получаемые как в денежном, так и в натуральном выражении [2].

Использование третьего варианта, по мнению автора, оказывается рациональным еще и потому, что он является наиболее легко трансформируемым. Если различия в бухгалтерском и налоговом учетах будут и далее увеличиваться, то налогоплательщику придется лишь постепенно изменять те участки бухгалтерского учета, которые не смогут обеспечивать расчет налогооблагаемой базы.

Рассмотрев в динамике проблему взаимодействия системы бухгалтерского и налогового учетов, автор пришел к выводу, что данная концепция должна строиться, исходя из следующих ключевых принципов:

1. Независимость нормативно-методической базы бухгалтерского учета от налогового законодательства.

2. Методика расчета сумм налога в целом должна исходить из основ классического бухгалтерского учета, но не наоборот.

3. Идентичность применения одинаковых методов в бухгалтерском и налоговом учетах.

4. Системность в процессе накопления и обобщения данных о налоговых обязательствах в учете и в отчетности.

5. Гармонизация и правовое взаимодействие терминов и определений в бухгалтерском и налоговом учетах, что приведет к согласованности и ликвидации противоречий, возникающих в них.

Проанализировав в динамике взаимодействие бухгалтерского и налогового учетов, опирающееся на идентичность применения одинаковых методов, на системность в процессе накопления и обобщения данных, следует отметить, что распространенность варианта ведения организациями налогового учета на основе регистров бухгалтерского учета, дополненных необходимыми реквизитами, удобна в администрировании налога на прибыль организаций.

#### **Ссылки:**

1. Налоговый учет и отчетность коммерческих предприятий : учеб. пособие / Е.Б. Шувалова, С.В. Басов, Л.А. Бутенко, Н.А. Дмитриевская, М.А. Солярик, А.А. Сапелкина, А.Е. Шувалов ; под общ. ред. Е.Б. Шуваловой. М., 2014. 356 с.
2. Лаврухина Н.В. Критерии выбора оптимальной системы налогообложения предприятия // Теория и практика общественного развития. 2013. № 12. С. 119.

#### **References:**

1. Shuvalova, EB, Basov, SV, Butenko, LA, Dmitrievskaya, NA, Solyarik, MA, Sapelkina, AA & Shuvalov, AE 2014, *Tax accounting and reporting businesses*, Moscow, 356 p.
2. Lavrukina, NV 2013, 'Criteria for selection of optimal taxation system enterprise', *Theory and practice of social development*, no. 12, p. 119.