РАЗДЕЛ V. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

УДК 657.1

КРИТЕРИИ ДОСТОВЕРНОСТИ ИНФОРМАЦИИ В СИСТЕМЕ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

К.В. Разуваева, ст. преп. кафедры учета, аудита и экономического анализа
ГОУ ВПО «Пермский государственный университет», 614990, г. Пермь, ул. Букирева,15
Электронный адрес: razuvaev-math@rambler.ru

В статье рассмотрены сущность, принципы и методы налогового учета. Предлагается уточненная формулировка налогового учета. Анализируются признаки достоверности информации, рассматривается их внедрение в систему налогового учета.

Ключевые слова: налоговый учет; система; признаки достоверности информации; налоговый регистр; принципы налогового учета.

Система налогового учета была введена в России с 1 января 2002 г.: налогоплательщики обязаны вести налоговый учет, относительно которого можно выделить следующие общие моменты:

1. Регулирование осуществляет Минфин РФ и ФНС РФ.
2. Ключевым документом является Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ) [11].
3. Предприятия самостоятельны в организации налогового учета.
4. Пользователями отчетной информации являются налоговые органы.

Наиболее интересным представляется п.3. Но прежде чем перейти к рассмотрению непосредственно процесса организации налогового учета, обратимся к определению понятия «налоговый учет» (см. табл.1).

Таблица 1

Варианты определений «налоговый учет»

Определение	Источник
Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом	Ст. 313 НК РФ
Система налогового учета – это особый порядок учета доходов и расходов, момента их признания, которая должна обеспечить порядок первичной регистрации фактов хозяйственной деятельности, систематизации указанных фактов (учет доходов и расходов) и формирование показателей налоговой декларации по налогу на прибыль	Гарнов И.Ю. Оптимизация ведения налогового учета в бюджетном учреждении // Ваш бюджетный учет. 2007. № 6 [1]
Налоговый учет ведется для получения информации о доходах, расходах, активах и обязательствах в целях налогообложения	Шредер Н.Г., Бехтерова Е.В. Совмещение бухгалтерского и налогового учетов / под ред. Ю.В. Крыловой // Горячая линия бухгалтера. 2006. № 14 [9]

© *Разуваева К.В., 2011*

Окончание табл. 1

Определение	Источник
Рассматривают налоговый учет с двух точек зрения: 1. Налоговый учет в широком смысле слова выступает в качестве фиксации имущества налогоплательщика, совершаемых им хозяйственных операций и их результатов для распределения показателей, необходимых для исчисления суммы налога, подлежащей взносу в бюджет. 2. Налоговый учет в узком смысле слова есть специализированная система, применяемая исключительно в случае, когда бухгалтерский учет неприменим для расчета сумм налогов, причитающихся взносу в бюджет. Представляется, что именно такой подход позволяет выделить налоговый учет в «чистом виде», т. е. в качестве самостоятельной и независимой системы финансовых отношений. Но данный подход исключает из рассмотрения и анализа целый блок бухгалтерско-учетных отношений, непосредственно применяемых для исчисления налога. В итоге, по их мнению, налоговый учет представляет собой систему сбора, фиксации и обработки хозяйственной и финансовой информации, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств плательщика	Попова Л.В., Головина Т.А., Никулина Л.Н. Налоговый учет, отчетность, аудит: учеб. пособие. М.: Дело и Сервис, 2010. С.10 [4]
Налоговый учет предназначен для формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных в течение отчетного (налогового) периода, а также для обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налогов. Ведется через систематизацию данных налогового учета за отчетный период, сгруппированных в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ, без отражения по счетам бухгалтерского учета с применением аналитических регистров налогового учета	Тюмина М.А. Налоговый учет и отчетность: учеб. пособие. Ростов н/Д: Феникс, 2008. С.8 [6]

Исходя из анализа приведенных определений, можно сделать вывод, что все они носят достаточно обобщенный характер. Большинство авторов характеризуют налоговый учет как систему, а система – это множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, образующих определенную целостность, единство.

Можно выделить следующие «упущения» при характеристике налогового учета:

1. Не определены этапы налогового учета.

2. Не уточнено, для какого налога целесообразен налоговый учет, поскольку в главе 25 НК РФ он рассматривается применительно к исчислению налоговый базы по налогу на прибыль. Налоговый учет может быть задействован при исчислении других видов налогов, в случае различий с правилами группировки информации в бухгалтерском учете.

Исходя из вышесказанного можно охарактеризовать налоговый учет следующим образом: налоговый учет – это система обобщения информации о налогах, на основе данных первичных документов, которая включает сбор, регистрацию и обобщение информации в соответствии с налоговым законодательством РФ, необходимая в случае, если результат, определенный по правилам бухгалтерского учета будет отличаться от

результата, определенного по правилам налогового учета.

Если говорить об организации налогового учета, то детально не прописаны учетные механизмы, только глава 25 НК РФ регламентирует составление аналитических регистров на основе первичных документов, раздельный учет, принцип равномерного и пропорционального формирования, распределения доходов и расходов, а также определяет два направления в процессе учета:

1. Момент признания доходов и расходов.

2. Определение классификации доходов и расходов.

Не представлены рекомендации по организации налогового учета, которые бы учитывали отраслевые особенности предприятия, кроме ряда требований по налогообложению операций той или иной деятельности и организационно-правовой форме предприятий (например, ст. 290, 291, 293, 294 НК РФ и т.д.).

Это основные недоработки в законодательстве на сегодняшний день в области организации налогового учета.

Обратимся к истории. Характеристика системы налогового учета была представлена еще в 2002 г. А.А. Сапелкиной, экспертом по методике налогообложения одной из коммерческих фирм. Суть ее в следующем:

1. Налоговая база по налогу на прибыль исчисляется на основе данных налогового учета, если гл. 25 НК РФ предусмотрен иной порядок группировки и учета объектов хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от установленного правилами бухгалтерского учета. Каждый факт хозяйственной деятельности, связанный с формированием доходов (расходов), должен быть оценен и зарегистрирован дважды: по методологии бухгалтерского учета и налогообложения.

2. Подтверждением данных налогового учета являются первичные учетные документы, регистры аналитического учета и расчет налоговой базы.

3. Регистры налогового учета по НК РФ являются сводными формами, т.е. в них предполагается не только детализировать, но и обобщать данные учета, на основании которых уже составляется расчет налоговой базы.

4. Регистры и порядок отражения в них данных разрабатываются плательщиками самостоятельно и устанавливаются учетной политикой.

5. Нормы и правила налогового учета применяются последовательно от одного налогового периода к другому.

6. Налоговый учет должен быть организован таким образом, чтобы при составлении расчета налоговый базы можно было выделить из общей суммы доходы (расходы) от различного рода операций.

Также была представлена схема этапов учетного процесса в налоговом учете (см. рис.1).

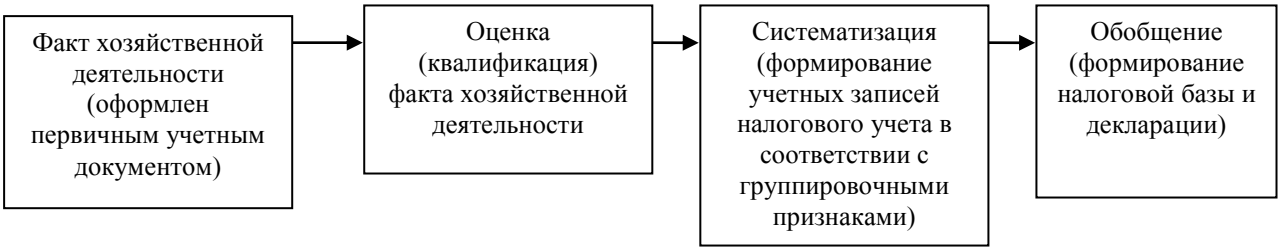

Рис.1. Схема этапов учетного процесса в налоговом учете [5, с.31]

Перейдем к рассмотрению принципов налогового учета. Поскольку в НК РФ нет ни одной статьи, в которой бы комплексно раскрывались принципы налогового учета, они так или иначе находят отражение в ряде статей НК РФ.

П.И. Кустов, Т.Г. Шешукова (2007 г.) выделяют следующие принципы:

- исключительность;
- признание налогового обязательства;
- объективность;
- соответствие;
- разделение;
- исполнительность;
- ведение и соблюдение налогового календаря;
- последовательность [7, с .23].

Рассмотрим методы налогового учета. Л.В. Попова, Т.А. Головина, Л.Н. Никулина исходя из анализа действующего законодательства, выделяют семь основных методов налогового учета:

1. Введение специальных налоговых показателей и понятий, которые основаны на

данных бухгалтерского учета и используются исключительно для целей налогообложения.

2. Установление специальных правил формирования учетно-налоговых показателей, отличных от бухгалтерских учетно-финансовых правил и методик.

3. Определение метода учета формирования налогооблагаемой базы: кассовый и метод начисления.

4. Интерпретация и толкование некоторых общепринятых положений исключительно для целей налогообложения.

5. Установление налогового дисконта («фиктивного» дохода для целей налогообложения).

6. Определение для каждого вида налогов своего налогового периода.

7. Установление специальных налоговых регистров и иной налоговой документации [4, с. 39-44].

Представляется необходимым рассмотреть существующие сегодня подходы к ведению налогового учета на предприятии:

- Открытие забалансовых счетов для отражения данных в процессе налогового учета.
- Информационной базой для обработки информации на счетах налогового учета являются данные бухгалтерского учета. К плану счетов бухгалтерского учета прикрепляются необходимые для формирования входящих данных налогового учета аналитические справочники.
- Корректировки данных бухгалтерского учета основанные на определенных правилах, установленных главой 25 НК РФ [4, с. 45-46].

Таким образом, рассмотренные характеристики налогового учета где-то дублируются, в чет-то уточняются. Но как было отмечено выше, что в НК РФ не закреплены этапы налогового учета и соответственно не представлены мероприятия характерные для каждого определенного этапа.

Этапы налогового учета, в принципе аналогичны этапам в бухгалтерском учете: сбор, регистрация и обобщения информации в денежном выражении о доходах, расходах и определенных хозяйственных операциях (с имуществом), обязательствах [8]. Поскольку налоговый учет – это система, то в итоге на «выходе» продуктом системы должна стать качественная информация. Главный признак качества – это достоверность. Выделяют следующие признаки достоверности информации при составлении бухгалтерской отчетности:

- возникновение – данный критерий выполняется, если подтверждена достоверность оборотов по счетам;
- существование – при подтверждении достоверности сальдо по счетам;
- права и обязательства – выполняется при подтверждении юридически оформленных прав на активы баланса и юридически оформленных обязательств на пассивы;
- полнота – соблюдение критерия полноты связано с подтверждением полноты отражения совершенных хозяйственных операций в регистрах учета и с подтверждением полноты включения данных регистров в бухгалтерскую отчетность;
- оценка – производится при подтверждении правильности произведенных оценок соответствующих статей отчетности;
- точность – соблюдается, если факты хозяйственной деятельности отражены в учете в точных суммах и в соответствующих периодах;
- представление и раскрытие – выполняется, если информация, отраженная в бухгалтерской отчетности, представлена надлежащим образом (непротиворечива и содержит все необходимые расшифровки).

Если какой-либо критерий (один или несколько) не выполняется, то бухгалтерская отчетность не может быть признана достоверной [2, с. 72], но соблюдение данных принципов актуально и для налоговой отчетности. Критерии могут не выполняться из-за определенных ошибок.

Классификация ошибок представлена на рис.2.

Рис. 2. Классификация ошибок и нарушений по причине возникновения [2, с.76]

По распределению в бухгалтерской информации ошибки и нарушения могут быть случайными и систематическими рис. 3.

Таким образом, среди всевозможных причин присутствует несовершенство организации учета, что приводит к различного рода ошибкам. Поэтому грамотная постановка налогового учета, основанная на признаках достоверности информации, актуальна для предприятия.

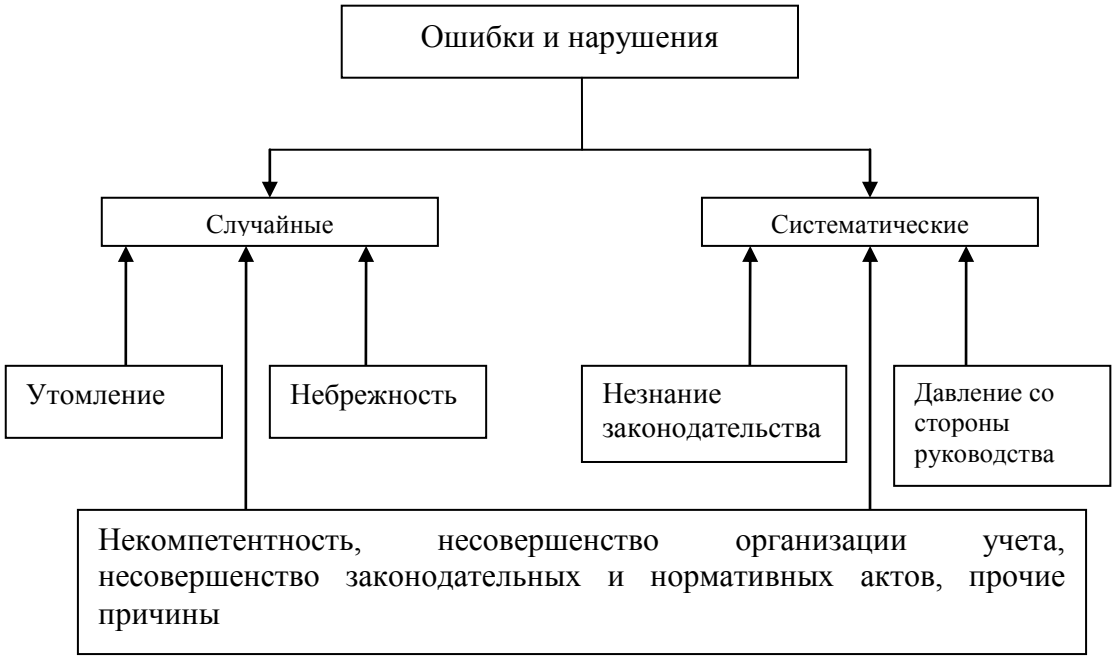

Рис. 3. Классификация ошибок и нарушений по распределению в бухгалтерской информации [2, с.78]

Рассмотрим этапы по внедрению данных признаков в систему налогового учета.

Во-первых, при организации налогового учета необходимо выделить этапы:

1. Сбор.
2. Регистрация.
3. Обобщение.

Во-вторых, необходимо распределить признаки достоверности информации, характерные для каждого этапа (см. табл. 2).

Классификация ошибок и нарушений в бухгалтерской информации представлена на рис. 3.

Таблица 2

Распределение признаков достоверности информации в соответствии с этапами налогового учета

Этап	**Признак достоверности**
Сбор	Права и обязательства, возникновение, существование
Регистрация	Оценка, точность, возникновение, существование, полнота
Обобщение	Представление и раскрытие

В-третьих, необходимо рассмотреть документальное обеспечение для соблюдения каждого из выше представленных признаков достоверности (следует уточнить, что в рамках данной статьи рассматривается реализация данных принципов в целях исчисления налога на прибыль):

1. Признак прав и обязательств выполняется при подтверждении юридически оформленных прав на активы баланса и юридически оформленных обязательств на пассивы. В данном случае необходимо наличие действующего договора, в соответствии с ГК РФ.

2. Оценка в целях налогообложения предусмотрена определенными главами НК РФ, поэтому рассмотрим основные положения по данному вопросу.

Практически во всех главах НК РФ есть утверждение, что доход или расход признается в денежной оценке, что является весьма адекватным требованием. Также устанавливаются частные случаи оценки, например, в п. 2 ст. 153 главы 21 НК РФ неоднозначно указано, что доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить.

Необходима оценка при начислении налога на прибыль в следующих случаях:

− при получении имущества (работ, услуг) безвозмездно (п.8 ст. 250 НК РФ);

− МПЗ, возвратных отходов (п.6, 8 ст. 254 НК РФ);

− покупных товаров (подп. 3 п.1 ст. 268 НК РФ);

− для операций с финансовыми инструментами срочных сделок;

− остатков НЗП, готовой продукции, товаров отгруженных.

Также оценка имеет место в упрощенной системе налогообложения при признании доходов и расходов (подп.2. п.2 ст. 346.17 НК РФ).

В каждом из вышеперечисленных случаев установлен определенный механизм оценки и соответственно должен быть обеспечен соответствующий документооборот. Рассмотрим это подробнее.

Для того чтобы оценить доходы для реализации (п. 8 ст. 250 НК РФ), необходимо знать рыночную цену, остаточную стоимость амортизируемого имущества и затраты на производство (приобретение) по иному имуществу, выполненным работам, оказанным услугам. Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем независимой оценки.

Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях. Возникает вопрос: Каким документом можно подтвердить информацию о рыночной цене актива? Начисленная сумма амортизации основных средств в целях бухгалтерского учета отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 "Амортизация основных средств" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу). В случае, если выбранный способ амортизации в целях исчисления налога на прибыль совпадает со способом, выбранным в целях бухгалтерского учета, потребность в налоговых регистрах отпадает и информационной базой будут счета бухгалтерского учета.

Возвратные отходы оцениваются по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции) либо по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону. С документооборотом при реализации вопросов не возникает, но, что понимается под ценой возможного использования, глава 25 НК РФ не уточняет.

При оценке остатков НЗП, готовой продукции на конец текущего месяца установлено, что производится она на основании **данных первичных учетных документов о движении и об остатках (в количественном выражении)** сырья и материалов, готовой продукции на складе по цехам (производствам и прочим производственным подразделениям налогоплательщика) и **данных налогового учета о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов.**

Оценка остатков отгруженной, но не реализованной на конец текущего месяца продукции производится налогоплательщиком **на основании данных об отгрузке (в количественном выражении) и суммы прямых расходов** в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам НЗП и остаткам готовой продукции на складе. Источником данных об отгрузке будет бухгалтерский учет. Категория «прямые расходы» в бухгалтерском учете не фигурирует, поскольку Приказ Минфина от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» [12] данной классификации не содержит. Информация о сумме прямых расходов − это задача налогового учета, которая должна сконцентрироваться в регистрах налогового учета.

3. Для реализации признака точности необходимо классифицировать входящие информационные потоки. Целесообразно выделить следующие направления по работе с информацией при формировании налогооблагаемых показателей в организации. При поступлении информацию необходимо разделять по следующим признакам:

- по контрагентам;
- в зависимости от момента возникновения дохода и расхода (кассовый – факт оплаты; начисления – договор, акт выполненных работ). И здесь нужно не забывать, что налоговый период по налогу на прибыль − год, но доход может возникнуть в одном налоговом периоде, а окончательно признаваться в налоговом учете в следующем налоговом периоде. Первоочередным для данной операции будет договор (по возникновению дохода или расхода) и в соответствии с правилами главы 25 НК РФ он будет отражен в налоговом регистре. В случае совершения операций с активами (начисления амортизации, оценка) в целях налогового учета первоочередными будут первичные учетные документы и далее переработанная информация попадает в регистры налогового учета.

4. Для обеспечения признаков возникновения и существования

последовательность документооборота должна быть следующей:

1) при возникновении дохода или расхода:
договор (сумма, срок) ⟶ акт выполненных работ ⟶ налоговый регистр;

2) при осуществлении операции другого характера (начисления амортизации, оценки):
первичные документы ⟶ нормы главы 25 НК РФ ⟶ налоговый
преобразование информации регистр.

5. При подтверждении признака полноты документооборот в общем виде будет следующий:

первичный документ ⟶ налоговый регистр ⟶ налоговая декларация.

6. Признаки представления и раскрытия в налоговой отчетности означают непротиворечивость информации. Налоговую отчетность по налогу на прибыль устанавливает Приказ ФНС РФ от 15.12.2010 г. № ММВ-7-3/730@ «Об утверждении формы и формата налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения» [10]. Схема документооборота аналогична п. 5:

первичные документы ⟷ налоговый регистр ⟷ налоговая декларация (сформированная в соответствии с порядком по заполнению).

При построении комплексной системы налогового учета на предприятии в целях исчисления налога на прибыль необходимо понимать, что она зависит от организационно-правовой формы предприятия и его видов деятельности. Целесообразно провести сравнительный анализ положений бухгалтерского и налогового учета для выявления расхождений по операциям, которые характерны для предприятия. Соотношение налогового и бухгалтерского учета является одной из наиболее актуальных проблем. Между показателем прибыли, до налогообложения сформированной по правилам бухгалтерского учета, и показателем облагаемой базы по налогу на прибыль может быть существенная разница. Выявление причин данных отклонений имеет важное значение. Анализ операций, приведших к возникновению разницы между данными бухгалтерского и налогового учета, имеет следующие положительные моменты:

- позволяет проверить полноту включения операций для исчисления налога на прибыль путем установления взаимосвязи между показателями бухгалтерского и налогового учета;
- дает возможность принять меры, чтобы подобные операции не повторились.

Таким образом, четкое представление о различиях между бухгалтерским учетом и налоговым учетом позволяет избежать неумышленных налоговых правонарушений и повысить эффективность деятельности бухгалтерских служб [3, с.19].

Поэтому необходимо исследовать операции предприятия на наличие признаков налогообложения, определить их специфику.

Далее целесообразно организовать работу по следующим направлениям:

На этапе сбора информации:

1. Определить центры ответственности. При их определении необходимо руководствоваться принципом профессиональной компетенции и принципом рациональности, который зависит от масштаба организации и количества осуществляемых операций.

На этапе регистрации и обобщения информации:

1. Разработать налоговые регистры с учетом особенностей деятельности предприятия. Необходима разработка «регистров промежуточных расчетов», предназначенных для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиками расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы. Под промежуточными показателями понимаются показатели, для которых не предусмотрено соответствующих отдельных строк в декларации, т.е. их значения участвуют в формировании отчетных данных, но не в полном объеме − через специальные расчеты [6,с.127]. Определить внутренних и внешних пользователей информации.

В 2001 г. МНС РФ разработало Рекомендации под названием «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления налога на прибыль в соответствии с нормами главы 25 НК РФ» [13]. Но изменения, содержащиеся сегодня в НК РФ

и в форме налоговой декларации, налоговые регистры не учитывают.

2. Разработать график документооборота, примерно в следующей форме (см. табл. 3):

Таблица 3

График документооборота для налогового учета

Первичный документ (вид, №, дата, характер операции, сумма)	Статьи НК РФ, регламентирующие порядок признания информации в налоговом учете	Налоговый регистр (всевозможная их классификация в зависимости от учетных потребностей предприятия с указанием суммы и номера стр. налоговой декл.)	Ответственный	Пользователи	Срок исполнения
№ 1	№ 2	№ 3	№ 4	№ 5	№ 6

Все вышесказанное позволяет сделать вывод о том, что на сегодняшний день остаются нерешенными на законодательном уровне ряд вопросов, по организации налогового учета.

Список литературы

1. *Гарнов И.Ю.* Оптимизация ведения налогового учета в бюджетном учреждении // Ваш бюджетный учет. 2007. № 6 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. *Кочинев Ю.Ю.* Аудит: теория и практика. 4-е изд., обновл. и доп. СПб.: Питер, 2009. 432 с.

3. *Новодворский В.Д.,* Сабанин Р.Л. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов. СПб.: Питер, 2003. 256 с.

4. *Попова Л.В.,* Головина Т.А., Никулина Л.Н. Налоговый учет, отчетность, аудит: учеб. пособие М.: Дело и Сервис, 2010. 416 с.

5. *Сапелкина А.А.* Налоговый учет доходов и расходов: принципы и подходы к организации // Финансы. 2002. № 4. С.30-33.

6. *Тюмина М.А.* Налоговый учет и отчетность: учеб. пособие. Ростов н/Д: Феникс, 2008. 345 с.

7. *Шешукова Т.Г.,* Кустов П.И. Налоговый учет в кредитных организациях (на примере налога на прибыль) / Перм. гос. ун-т. Пермь, 2007. 223 с.

8. *Шешукова Т.Г.,* Красильников Д.Г. История и перспективы развития управленческого учета на предприятии // Вестн. Пермского университета. Сер. Экономика. Вып. 4(7) 2010. С.20-26.

9. *Шредер Н.Г.,* Бехтерова Е.В. Совмещение бухгалтерского и налогового учетов / под ред. Ю.В. Крыловой // Горячая линия бухгалтера. 2006. № 14 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. *Приказ ФНС РФ* от 15.12.2010 г. № ММВ-7-3/730@ «Об утверждении формы и формата налоговой декларации по налогу на прибыль организаций, порядка ее заполнения». [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11. *Налоговый* кодекс Российской Федерации. Часть вторая, от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

12. *Приказ* Минфина от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. *Система* налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления налога на прибыль в соответствии с нормами главы 25 НК РФ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».