

Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика: состояние, проблемы, перспективы

Место и значение бухгалтерской информации в налоговом учете

Чекамеева Карина Вячеславовна

Финансовый университет, Москва, Россия

E-mail: chekameevak@mail.ru

Бухгалтерский и налоговый учет - две системы, находящиеся в постоянной взаимосвязи, но при этом имеющие вполне отличные цели, методы и круг пользователей.

В настоящей статье мы постараемся найти ответ на сложный, но в то же время интересный вопрос - «Каково место и значение бухгалтерской информации в налоговом учёте?»

Прежде всего необходимо выделить цели бухгалтерского и налогового учета.

Обратимся к положениям Федерального закона № 402 «О бухгалтерском учете» и Налогового Кодекса РФ.

Закон о бухгалтерском учете не содержит такого понятия, как «цель бухгалтерского учета», однако здесь дается полная трактовка понятия «бухгалтерский учет», которую мы постараемся максимально точно интерпретировать в порядке определения цели учета.

П. 2 ст. 1 ФЗ №402 гласит: «Бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Итак, можно сказать, что цель бухгалтерского учета сводится к формированию полной, систематизированной и достоверной информации о деятельности экономического субъекта, его финансовом положении, о понесенных доходах и расходах за отчетный период для заинтересованных пользователей.

В свою очередь, глава 25 «Налог на прибыль» Налогового Кодекса РФ в статье 313 отвечает и на вопрос «что такое налоговый учет» и в каких целях он ведется.

Статья 313 НК РФ гласит: «Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным настоящим Кодексом.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога».

Важно обратить внимание, что обе системы имеют как одинаковые, так и абсолютно различные аспекты.

Выделим схожие черты и особенности.

1. Бухгалтерский и налоговый учет ведется на основании первичных документов. Первичные документы - это письменное подтверждение совершенной хозяйственной операции (факта хозяйственной жизни), содержащее обязательные реквизиты, оформленное по установленной форме, имеющее юридическую силу.

2. Бухгалтерский учет, равно как и налоговый учет призваны формировать полную и достоверную информацию, отвечающую нескольким характеристикам: информация должна быть нейтральной и доступной пользователям.

Вместе с тем, цели обеих систем имеют и абсолютно различные характеристики.

1. Цель бухгалтерского учета в конечном итоге сводится к формированию бухгалтерских отчетов, в которых будет раскрываться имущественное и финансовое положение, сведения о полученных доходах и понесенных расходах, движении денежных средств. Цель налогового учета сводится к формированию информации для внешних и внутренних пользователей для контроля за правильностью исчисления и своевременностью перечисления налогов в бюджет. То есть, бухгалтерский учет «заканчивается» на обязанности формировать отчетность, налоговый учет - на исчислении налогов к уплате (прежде всего) и формировании налоговых деклараций.

2. Достижение «конечной цели» ведения бухгалтерского учета не связано с исполнением налоговой обязанности по уплате налогов и сборов. А для налогового учета это характерно.

3. Исходя из определения «конечной» цели ведения бухгалтерского и налогового учета можно остановиться на различиях интересов пользователей итоговой информации обеих систем и выделить отличия в корне их интересов к формируемой информации:

- пользователи бухгалтерской отчетности (не фискальные органы) используют данные бухгалтерской отчетности для оценки эффективности деятельности организации, оптимизации деятельности, оценки платежеспособности, ликвидности, финансовой устойчивости.

- пользователи налоговой отчетности используют данные налогового учета в целях заполнения налоговой отчетности, исчисления налогов к уплате в бюджет с дальнейшим их перечислением в бюджетную систему РФ.

- круг пользователей бухгалтерской отчетности, как правило, шире (поставщики, инвесторы, кредиторы, учредители, работники, руководители, фискальные органы), чем налоговой отчетности и налогового учета (как правило, бухгалтерия фирмы, руководитель, фискальные органы).

После того, как мы выделили схожие и отличные признаки бухгалтерского и налогового учета, остановимся на вопросе определения, непосредственно, использования бухгалтерской информации в системе налогового учета.

Основным пользователем информации налогового учета и отчетности является налоговый орган. Налоговые органы систематически проводят камеральные и (реже) налоговые проверки правильности исчисления налогов к уплате.

Подтверждающими данными налогового учета являются:

1. Первичные учетные документы;
2. Аналитические налоговые регистры;
3. Расчет налоговой базы.

На практике, помимо вышеназванных документов налоговые органы также запрашивают регистры бухгалтерского учета, бухгалтерскую отчетность.

Проанализируем, какую информацию могут использовать налоговые органы при анализе и рассмотрении бухгалтерских документов.

Записи в бухгалтерском учете на основании первичных документов приводят к систематизированному отражению в учете изменений в составе объектов бухгалтерского учета. Систематизация информации об изменениях в составе объектов бухгалтерского учета отражается на счетах бухгалтерского учета. Информация об отраженных на счетах опера-

циях, в свою очередь, записывается в регистры бухгалтерского учёта. Данные регистры используются налоговыми органами для контроля правильности ведения налогового учёта и исчисления налогов. Приведём конкретные примеры:

1. При анализе состава признанных доходов при исчислении налога на прибыль могут быть использованы регистры по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 51 «Расчетный счет», 50 «Касса», 98 «Доходы будущих периодов». Это объясняется следующим:

На счете 90 «Продажи» (по кредиту счета) в бухгалтерском учете отражается выручка от продажи товаров, работ и услуг. Те же суммы отражаются в составе доходов от реализации товаров, работ и услуг в налоговом учете.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» (по кредиту счета) отражаются прочие доходы, признанные в бухгалтерском учете. Большая часть прочих доходов в бухгалтерском учете отражаются в налоговом учете как внереализационные доходы. Например, начисленные проценты к получению по займам, полученные штрафы за нарушение условий договоров, списанная кредиторская задолженность (по истечении срока исковой давности).

На счете 98 «Доходы будущих периодов» в бухгалтерском учете отражается стоимость безвозмездно полученного имущества. В налоговом учете такие доходы признаются в момент получения имущества.

Анализ регистров по счетам 50, 51 проводится в тех случаях, когда организация применяет кассовый метод учета доходов и расходов.

2. При анализе состава признанных расходов при исчислении налога на прибыль могут быть использованы регистры счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы».

При анализе данных, отраженных в регистре счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» налоговый инспектор может проверить правильность определения незавершенного производства в целях налогового учета, определить корректность признания отдельных видов расходов в налоговом учете.

При анализе данных, отраженных в регистре счета 44 «Расходы на продажу» налоговый инспектор может проанализировать корректность определения сумм транспортных расходов, учтенных в налоговом учете по приобретенным товарам. Если организация транспортные расходы включает в стоимость приобретенных товаров в бухгалтерском учете, налоговый инспектор также будет рассматривать регистр счета 41 «Товары».

При анализе информации, отраженной в регистрах счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» налоговый инспектор будет проверять информацию о сумме признанных расходов по реализации в налоговом учете (сопоставляя с данными бухгалтерского учета), внереализационных расходов (проценты по займам, расчетно-кассовое обслуживание банка, списанная дебиторская задолженность, списание резервов).

3. При анализе правильности определения стоимости амортизируемого имущества в целях налогового учета и расчета амортизации, налоговый инспектор может запросить регистры счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов». Здесь важно отметить, что в бухгалтерском учете проценты, включаемые в стоимость инвестиционного актива, в налоговом учете включаются в состав внереализационных расходов, поэтому информация, отраженная в указанных регистрах бухгалтерского учета позволит проверить

корректность определения стоимости амортизируемого имущества и расчета амортизации. Кроме того, важно обратить внимание, что при проверке указанных регистров учета целесообразно проводить с использованием первичных учетных документов, так как на основании только регистров бухгалтерского учета невозможно проверить правильность определения амортизационной группы, правомерность использования амортизационной премии, расчета амортизации.

4. При анализе информации, отраженной в бухгалтерской отчетности налоговый инспектор может проводить проверку контрольных соотношений бухгалтерской отчетности (форма Отчет о финансовых результатах и налоговая декларация по налогу на прибыль». При проведении такой проверки бухгалтерской информации налоговый инспектор руководствуется документом «Контрольные соотношения налоговой декларации по налогу на прибыль организаций», установленным письмом ФНС России от 03.07.2012 № АС-5-3/815дсп@.

На основании информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета, налоговый инспектор проводит проверку соотношений данных, отраженных в налоговой отчетности и бухгалтерской отчетности.

Подведем итоги. В ходе поиска ответов на заданные вопросы было выявлено, что бухгалтерский и налоговый учет имеют много схожих черт, но и значительные отличия.

Главное отличие бухгалтерского от налогового учета заключается в цели ведения учета.

Пользователями бухгалтерской отчетности являются как работники фирмы, собственники бизнеса, кредиторы, инвесторы, кредитные учреждения. Круг пользователей налоговой отчетности не столь широк: работники организации и налоговые органы.

Налоговые органы проводят различные методы налогового контроля: проводят проверку правильности расчета налогов и налоговой базы. В соответствии с этим, налоговые органы запрашивают подтверждающие документы по расчету налогов. Именно при налоговых проверках налоговые органы используют должным образом и в должной мере бухгалтерскую информацию.

Так, при проведении проверок налоговые органы запрашивают первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета. Применение регистров позволяет провести более тщательную и правильную проверку расчета налоговой базы и исчисления налога.

Таким образом, место и значение бухгалтерской информации в системе налогового учета неопределимо. Не смотря на то, что обе системы преследуют вполне отличные цели, информация, отраженная в них, может быть использована как внутри бухгалтерского, так и внутри налогового учета.

Источники и литература

- 1) Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 28.12.2013) "О бухгалтерском учете"(с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2014).
- 2) Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации"ПБУ 9/99"(Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791). – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. – 2014.
- 3) Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации"ПБУ 10/99"(Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790). – Режим доступа:

<http://www.consultant.ru/>. – 2014.

- 4) Бухгалтерский учет: пошаговый самоучитель. Кондраков Н.П., М: Эксмо, 2011.
- 5) Левина, Г. Г. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / Г. Г. Левина, И. И. Бочкарева; под. ред. Я. В. Соколова. – М.: Магистр, 2010.