

УДК 657.22

UDC 657.22

08.00.00 Экономические науки

Economic sciences

**НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ: ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ****TAX ACCOUNTING: THE MAIN DIRECTIONS OF DEVELOPMENT**

Кругляк Зинаида Ивановна  
к.э.н., профессор  
SPIN-код: 9870-5649

Kruglyak Zinaida Ivanovna  
Cand.Econ.Sci., professor  
SPIN-code: 9870-5649

Калинская Марина Валерьевна  
к.э.н., доцент  
SPIN - код: 8159-1671

Kalinskaya Marina Valerievna  
Cand.Econ.Sci., associate professor  
SPIN-code: 8159-1671

Ясменко Галина Николаевна  
к.э.н., доцент  
SPIN - код: 6125-9138

Yasmenko Galina Nikolaevna  
Cand.Econ.Sci., associate professor  
SPIN-code: 6125-9138

*Кубанский государственный аграрный университет, Краснодар, Россия*

*Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В статье представлен анализ отечественного налогового учета в современных условиях. Авторы обосновывают присутствие бухгалтерских начал в системе налогового учета, что также подтверждается представленными в статье мнениями ученых об их тесной связи. Приводятся объективные причины, послужившие разделению бухгалтерского и налогового учета. Посредством мониторинга нормативной базы исследуемых учетных систем доказывается, что обособление происходило непоследовательно, в результате система налогового учета не обеспечена на должном уровне теорией, что создает большие проблемы на практике. Авторами установлены и обобщены негативные последствия существования налогового учета и направления его совершенствования. Изучение научной литературы показало, что споры об отечественном налоговом учете и его связи с бухгалтерским продолжаются по сей день. Исследование позволило условно обозначить два направления развития российской концепции взаимосвязи систем бухгалтерского и налогового учета. Первое направление предполагает создание автономной системы налогового учета. Второе – предполагает перенос, с возможной модификацией, элементов системы бухгалтерского учета в систему налогового учета. Авторами статьи обосновывается вывод, что только независимость бухгалтерского и налогового учета способствует достижению их целей

The article presents an analysis of domestic tax accounting under modern conditions. The authors substantiate the presence of accounting principles in the tax accounting system, which is also confirmed by the presented views of scientists about their close relationship. The article provides objective reasons for the separation of accounting and tax accounting. By monitoring the regulatory framework of studied accounting systems it has been proved that the separation occurred inconsistently, as a result of tax accounting system is not provided at the appropriate level theory that creates a big problem in practice. The authors have identified and summarized the negative consequences of the existence of tax accounting and direction of its development. The study of scientific literature has shown that the domestic debate about tax accounting and its relationship with accounting continues to this day. The study allowed conditionally designate two directions of development of the Russian concept of interconnection systems of accounting and tax accounting. The first direction involves the creation of an autonomous system of tax accounting. The second direction involves the transfer, with the possible modification of elements of the accounting system in the tax accounting system. The authors justified the conclusion that the only independent accounting and tax accounting contributes to the achievement of their purposes

Ключевые слова: КОНЦЕПЦИЯ, БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, ЦЕЛЬ, ПРИНЦИПЫ, ОТЧЕТНОСТЬ, МСФО

Keywords: CONCEPTION, ACCOUNTING, TAX ACCOUNTING, PURPOSE, PRINCIPLES, REPORTING, IAS

Вряд ли требует особого обоснования утверждение, что основной причиной, определяющей появление налогового учета, стали финансовые отношения хозяйствующего субъекта по поводу исчисления и уплаты

налогов. Хотя налогообложение существует ни один век, трудно или даже невозможно встретить идеальную систему налогов и сборов. Она никогда не вызывала всеобщего одобрения со стороны налогоплательщиков того или иного государства, Россия не является исключением. В связи с этим отечественная система налогообложения и, как следствие налоговый учет, нуждаются в постоянном совершенствовании.

В научной литературе с той или иной степенью аргументации утверждается, что налоговый учет имеет бухгалтерские основы.

Подтверждением данного суждения являются общие принципы, лежащие в основе изучаемых учетных систем: имущественной обособленности, документирования, последовательности применения учетной политики (непрерывности ведения учета), своевременности и рациональности, на что в своем диссертационном исследовании указала Е. В. Оломская [13].

Указывая на тесную связь бухгалтерского и налогового учета, Л. В. Попова выделила их общие характеристики: они базируются на первичных документах; сформированная в них итоговая информация предназначена, прежде всего, для внешних пользователей; данные бухгалтерского учета всегда являются информационной базой для налогового учета; бухгалтерский и налоговый учет на предприятии являются предметом деятельности одних и тех же специалистов. Сходных черт, по мнению автора, больше чем различий [16].

При этом выделяются группы стран с высокой (европейская модель учета) и низкой (англо-американская модель учета) взаимосвязью бухгалтерских и налоговых правил.

Развитие рыночных отношений стало поводом к преобразованию учета в России с его ориентацией на собственническую модель.

По нашему мнению, главной причиной разделения налогового и бухгалтерского учетов стало принципиальное различие между их целями.

Так, Н. Б. Корепанова отмечает: «Перед налоговым учетом стоит одна задача - исчисление налога на прибыль. Поэтому здесь нет, и не надо искать прибыль в привычном значении, как часть дохода, отражающего финансовый результат деятельности организации, которым могут распорядиться собственники... Прибыль в целях налогообложения - это величина, не имеющая какого-либо экономического смысла, кроме одного - служить базой для расчета налога на прибыль» [4].

Из нормативно-правовых актов следует, что правила ведения налогового учета значительно отличаются от принципов бухгалтерского учета. В налоговом учете не предусматривается система двойной записи; могут учитываться не все операции, а только приводящие к изменению доходов и расходов организации; отсутствует кодировка счетов, облегчающая ведение учета; нет системы взаимоувязки показателей и системного контроля за правильностью формирования показателей [7].

Наиболее существенным принципиальным отличием изучаемых информационных систем, на наш взгляд, является отказ от обязательного использования системы счетов и двойной записи в налоговом учете. Как справедливо замечает О. М. Островский, при разработке налогового учета не были учтены положения теории и методологии бухгалтерского учета, которым имманентно присущи контрольные функции (метод двойная запись, балансового обобщения) и не позволяют делать грубых ошибок. Поэтому проблемы локализации ошибок и доказательная база в системе налогового учета - неразрешимая задача [14].

Вышесказанное позволяет сделать вывод, что разделение двух учетных систем является очевидным процессом. Принятие 25 главы НК РФ, свидетельствует о стремлении отечественного законодателя обособить нормативно-правовую базу налогового учета от бухгалтерского учета. В одном из интервью руководителем Департамента Минфина России Л. Шнейдманом было высказано мнение по поводу разделения двух ин-

формационных систем: «Для меня очевидно, что нужна отдельная система налоговой отчетности, бухгалтерская и налоговая отчетность - это разные вещи. Точно так же очевидно, что нужна система, дающая возможность правильно и эффективно исчислять налоговую базу и величину налога» [12].

Тем не менее, на сегодняшний день в практике хозяйственной деятельности большинства российских организаций задачи налогообложения остаются преобладающими по сравнению с задачами финансовой отчетности, на что в своих работах указывают ряд авторов. В угоду рационализации учетного процесса налогоплательщик при ведении бухгалтерского учета все более ориентируется на установленные главой 25 НК РФ правила, пренебрегая принципами достоверности данных финансовой отчетности [6]. Составленная в таких условиях финансовая отчетность не обеспечивает качественных характеристик отчетной информации.

Исследование научной литературы позволило установить, что споры о налоговом учете и его связи с бухгалтерским учетом продолжаются до сегодняшнего времени.

Анализ мнений ученых-экономистов по этому вопросу позволил условно обозначить два направления развития российской концепции взаимосвязи систем бухгалтерского и налогового учета. Приверженцы первого считают, что налоговый учет должен основываться на правилах бухгалтерского учета.

Так, Е. Л. Белова отмечает, что ведение налогового учета, «оторванного» от бухгалтерского, приводит к чрезмерному усложнению системы учета в организациях и потере рациональности бухгалтерских процедур [1].

Профессор кафедры бухгалтерского учета Российского университета кооперации Л. Н. Юдина высказывает мнение о том, что выделение налогового учета в качестве самостоятельного вида учета усложняет учетный

процесс, отвлекает значительные силы работников учета на выполнение требований налогового законодательства. При этом в налоговом учете отсутствуют такие встроенные в систему бухгалтерского учета и надежные способы контроля достоверности учетной информации, как сверка данных аналитического и синтетического учета, балансовое обобщение и другие способы. Это создает дополнительные возможности для уклонения от уплаты налогов путем различных манипуляций с учетными данными о доходах и расходах и усложняет работу налоговых органов по проверке налоговых деклараций и контролю полноты уплаты налогов [19].

Мнения о целесообразности создания единой системы бухгалтерского и налогового учета придерживаются в своих работах В. Д. Новодворский, Д. Р. Гараев, Л. В. Попова, М. В. Васильева, М. М. Коростелкин. В подтверждение этой позиции выступают предложенные ими принципы системы налогового учета, на основании которых должна строиться национальная концепция налогового учета:

- принцип единства систем бухгалтерского учета и налогообложения, при этом государство должно исходить из приоритета бухгалтерских правил, поступаясь в разумных пределах интересами налогообложения;

- принцип правового взаимодействия системы бухгалтерского учета и налогообложения. Предусматривает, что нормы налогового законодательства должны находить отражение в правилах бухгалтерского учета и наоборот;

- построение модели взаимоотношений бухгалтерского учета и налогообложения требует, чтобы в ее основе была заложена схема отражения данных на счетах бухгалтерского учета;

- методика расчета налоговых сумм и документальное оформление налоговых отношений в целом должны исходить из основ классического бухгалтерского учета, а не наоборот;

- принцип гармонизации системы бухгалтерского учета и налогообложения предполагает, что оптимизация функционирования и дальнейшего развития бухгалтерского учета и налогообложения, совершенствование их взаимоотношений во многом определяется сопоставимостью и однородностью понятийного аппарата вышеуказанных систем [11, 15].

Профессор Л. В. Попова при этом отмечает, что налоговый учет нельзя рассматривать как нечто обособленное от бухгалтерского, поскольку слишком тесна методическая и документальная связь между ними. Цели и задачи налогового учета для расчета налога на прибыль являются составной частью целей и задач бухгалтерского учета, и выделение налогового учета как самостоятельной единицы приводит к дублированию одной и той же информации в аналитических регистрах двух видов учета [16].

Таким образом, такая концепция предполагает создание при помощи переноса, с возможной модификацией, элементов системы бухгалтерского учета в систему налогового учета, который, в свою очередь, становится одним из видов бухгалтерского учета.

В противовес представленным мнениям о методологическом единстве двух информационных систем выступают другие ученые, которые, напротив, полагают, что системы бухгалтерского и налогового учета следует окончательно разделить.

Руководитель налоговой практики компании «МЭТР» И. А. Киселева заявляет: «Широко распространено ошибочное мнение о необходимости сближения бухгалтерского и налогового учета. Кто пошел этим путем, «задваивает» бухгалтерский учет, то есть операции отражаются сразу по двум направлениям. При этом порядок расчета налоговой базы из этого не ясен, а значит, ошибки, непонимание «прибыльной» системы предприятия и риск штрафных санкций остаются» [3].

В аналитическом докладе [2], посвященном возможности сближения налогового и бухгалтерского учета, специалисты Фонда «Национальная

организация по стандартам финансового учета и отчетности» указывают на ряд несовместимых принципов и требований к информации в сферах налогообложения и формирования финансовой отчетности, дающие основание считать, что налоговый учет должен выступать в качестве самостоятельного вида учета.

Так, если бы налоговому учету был присущ принцип осмотрительности, то буквально это означало, что налогоплательщик должен стремиться к занижению налоговых баз.

В налоговом учете вопросы о приоритете содержания над формой пока не поднимаются. Основанием данного взгляда стал тот факт, что порядок расчета налогов определяет размер безвозмездно отчуждаемого имущества. Достаточно формализованная нормативная база налогового учета с конкретными требованиями к определению сумм налогов способна обеспечить нормальную работу механизмов налогообложения.

В практической плоскости, очевидно, что в налоговом учете не может быть реализован принцип нейтральности информации, поскольку любая представленная налогоплательщиком информация априори предвзята, ведь его стремление к сокращению величины налогов естественно. Собственно, как и естественно противоположное стремление налоговых органов.

Специалисты Фонда НСФО отмечают, что основополагающим принципом, на котором базируется налоговая система, является принцип законодательного установления налогов и сборов, т. е. определение в налоговом законодательстве всех параметров, необходимых для расчета налогов. На сегодняшний день весомая часть требований НК РФ, не связанных с достижением цели налогового учета, перешла туда из бухгалтерского учета и наоборот. Попытки привязать параметры расчета налогов к нормам другого законодательства, наносит вред как налоговой системе, так и смежной сфере регулирования [18].

Обобщение вышеприведенных мнений говорит о том, что другая концепция взаимосвязи систем бухгалтерского и налогового учета предполагает создание автономной системы налогового учета, которая функционирует вне рамок бухгалтерского учета.

Авторы разделяют мнение, отраженное в аналитическом докладе по поводу того, что система регулирования бухгалтерского учета должна быть обособлена от налоговых претензий. Допустимо приближать правила налогового учета к правилам бухгалтерского учета, но только в рамках правового поля каждой из систем. Экономический субъект должен ставиться перед выбором варианта сокращения затрат (сократить налоговые платежи или сократить затраты на ведение учета).

По этому поводу Л. Н. Юдина пишет: «Интеграция налогового и бухгалтерского учета должна идти по двум направлениям. Первое – приближение правил признания доходов и расходов в налоговом учете к правилам, принятым в бухгалтерском учете. Различия между ними объективны и неизбежны, однако каждое отличие правил налогового учета от бухгалтерского учета должно быть подiktовано хорошо продуманными и научно обоснованными целями и функциями российской системы налогообложения. Второе – устранение случайных, не принципиальных и неоправданных различий в суммах доходах и расходах, признанных в налоговом и бухгалтерском учете по одним и тем же правилам. Эти различия являются следствием применения разных группировок доходов и расходов, различных технических приемов определения расходов и доходов и способов их учета» [20].

Здесь хочется привести слова В. Д. Новодворского: «отсутствие серьезной юридической проработки налоговых норм приводит к тому, что современное российское налоговое законодательство является одной из самых запутанных и наиболее часто изменяющихся отраслей права» [10].

В качестве доказательства справедливости данного суждения следует отметить, что абзац 4 ст. 313 НК РФ [9] содержит законодательно установленное определение цели налогового учета, проанализировав которое, видно, что цель налогового учета - информация о порядке этого же самого учета, то есть налоговый учет является самоцелью.

Налоговый учет широк и по своей структуре, поскольку содержит требования, не преследующие реальную цель налогообложения. Подтверждением данного суждения является собственная классификация доходов и расходов, внедряемая лишь в целях исчисления налога на прибыль и не имеющая никакого смысла, поскольку точное отнесение какого-либо дохода или расхода к строго определенной категории никак не влияет на правильное определение налоговой базы.

Также нормы, регулирующие однородные операции, разнесены в тексте 25 главы НК РФ в совершенно разные статьи. В данной главе не выделены структурные части. В целом, если их тематически объединять, получается, что сначала следуют статьи, регулирующие правила классификации, признания и измерения доходов и расходов, а затем идут статьи, регулирующие правила налогового учета доходов и расходов [2].

Кроме этого, значительное количество норм 25 главы НК РФ обязывает налогоплательщика вести детальную регламентацию сложных учетных процедур с их ежемесячной периодизацией, что многократно повышает вероятность их несовпадения с бухгалтерским учетом и увеличивает издержки организации на ведение учета.

Содержания ряда статей Налогового кодекса противоречат друг другу и приводят к коллизии права. Например, п. 2 ст. 54 НК РФ предусмотрено, что налоговая база по итогам каждого налогового периода исчисляется на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением (принцип доку-

ментирования). Причем по налогу на прибыль организаций продекларировано иное правило - налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета (ст. 313 НК РФ), что говорит о несистемном налоговом законодательстве.

В некоторых случаях налоговое законодательство выходит за рамки сферы своего регулирования, устанавливая порядок осуществления финансово-хозяйственной деятельности экономическими субъектами. Так, ст. 316 гласит, что «...в случае, если цена реализуемого товара ... выражена в условных единицах, то сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации...». При этом НК РФ не уточняет, что понимается под условной единицей и как быть, если определен фиксированный курс в рублях или мультивалютная привязка. Можно утверждать, что ст. 316 не имеет юридической силы, поскольку, как верно отмечает Е. В. Оломская: «Налоговый кодекс, в принципе, не должен и не может установить порядок расчета условной единицы и определить данного понятия, так как денежная единица потому и называется условной, что ее рублевый эквивалент устанавливается экономическим субъектом самостоятельно и определяется внутренним распорядительным документом и (или) соглашением сторон». Подобные случаи встречаются в п. 1 ст. 301 НК РФ: «...под финансовыми инструментами понимается...» [13, с. 117]. Данные категории юридическим законом не могут быть установлены, они признаются законами экономики.

Налоговый кодекс РФ ввел собственный понятийный аппарат для налогового учета, многие термины которого позаимствованы из других отраслей знания, однако представлены в новом значении и смысле. Так при четком определении нормами гражданского права таких понятий, как товар, работа, услуга, в ст. 38 НК РФ [8] представлены их значения с точки

зрения налогового законодательства, что, бесспорно, является некорректным.

О. М. Островский указывает еще на одну проблему, возникшую с введением главы 25 НК РФ, - поэлементный способ учета затрат. В России для учета затрат применялся и применяется постатейный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Это не случайно, та как поэлементный метод учета затрат не позволяет правильно отнести затраты по различным периодам и видам выпускаемой продукции для калькулирования ее себестоимости. При поэлементном учете затрат практически невозможно выявить незавершенное производство на тех предприятиях, которые выпускают многономенклатурную продукцию. При разработке Налогового кодекса РФ был учтен опыт только так называемых простых производств (нефте- и газодобывающая промышленность, производство электроэнергии и т.п.). Станкостроение, металлургия, химия и т.п. не могут организовать работу по поэлементному учету затрат без применения вычислительной техники. Большие сложности возникают на малых предприятиях, в торговле и т. п. [14].

Более того, действующий Налоговый кодекс не регламентирует значительного массива учетных процедур на организационном и методическом уровнях. Подтверждением этому являются ст. 318, 319 НК РФ, которые содержат лишь общие указания по определению величины прямых расходов отчетного периода. Налоговое законодательство не содержит рекомендаций по распределению сумм прямых расходов, оценке незавершенного производства, формированию затрат на производство готовой продукции в целях налогообложения для различных отраслей производства.

С нашей позиции, для устранения перечисленных негативных последствий существующего налогового учета в Налоговом кодексе необходимо:

- четко определить цель налогового учета;
- оставить только требования по учету доходов и расходов, составляющих основу для расчета налоговой базы по налогу на прибыль;
- устранить в ряде статей НК РФ внутренние противоречия, двусмысленность понимания, приводящей к возникновению альтернативных точек зрения и коллизий, влияние на смежные области права и явления, которые не устанавливаются директивно, а только констатируются;
- с целью сближения налогового учета с бухгалтерским устранить детальную регламентацию учетных правил; упростить правила, регулирующие моменты признания доходов и расходов; не обязывать налогоплательщика применять в налоговом учете те же правила, которые он применяет в бухгалтерском учете, а только предоставить ему эту возможность; устранить бухгалтерские нормы, непосредственно не связанные с расчетом налоговой базы и требования к аналитическому учету, не преследующие цели налогообложения.

Подводя итог, можно сделать вывод, что нынешняя ситуация по разделению/сближению систем бухгалтерского и налогового учета не может рассматриваться как завершенная. Как справедливо заявляет профессор Л. В. Попова, это происходит, потому что, во-первых, особенность налогового учета на современном этапе заключается в наличии законодательных норм и рекомендаций по применению главы 25 НК РФ, с одной стороны, и в отсутствии практических наработок, с другой [16]. А во-вторых, бухгалтерский учет не освобожден от фискальной функции. Отчетность, подготовленная по российским стандартам бухгалтерского учета и отчетности (РСБУ), не удовлетворяет потребностей инвесторов. Вследствие этого оте-

чественные компании вынуждены организовывать три учетные системы: по МСФО, по РСБУ и по НК РФ, что не способствует эффективной организации труда учетного аппарата. Данный факт говорит о необходимости дальнейшего законодательного реформирования существующих в России систем бухгалтерского и налогового учета.

Обобщая рассмотренный материал, автором в таблице 1 представлены установленные негативные последствия для налогоплательщиков и отечественной учетной системы, возникшие с появлением налогового учета, а также варианты устранения данных последствий.

ТАБЛИЦА 1 – НЕГАТИВНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ СУЩЕСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И НАПРАВЛЕНИЯ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Негативные последствия существования налогового учета	Направления совершенствования налогового учета
Налоговый учет узок с точки зрения сферы распространения, так как юридически охватывает лишь налог на прибыль, что не обеспечивает целостность налогового законодательства.	<p><b>Государственным органам:</b> Распространить действия налогового учета на налогообложение в целом с четко прописанной целью, определив основные понятия и термины налогового учета в первой части НК и распространив их действия на все налоги. Это позволит законодательству о налогах и сборах сформироваться как системное целое.</p>

*Продолжение таблицы 1*

Негативные последствия существования налогового учета	Направления совершенствования налогового учета
Налоговый учет широк с точки зрения своей структуры: гл. 25 НК РФ построена не рационально, ее нормы противоречивы, содержат огромное количество требований, не преследующих реальной цели налогообложения.	<p><b>Государственным органам:</b> Устранить внутренние противоречия в ряде статей НК РФ. Определить формы налоговой отчетности на законодательном уровне непосредственно в НК РФ, либо установить жесткие рамки для их утверждения государственными органами.</p> <p><b>Налогоплательщикам:</b> Обеспечить налоговое сопровождение с помощью автоматизированных справочно-правовых систем.</p>
Ярко выраженные фискальные функции, проявляющиеся в наличии финансовых санкций за нарушение налогово-	<p><b>Государственным органам:</b> Отменить обязанность предоставления финансовой отчетности в налоговые органы.</p>

<p>го законодательства. Значительный уровень налогового бремени.</p>	<p>Исключить из законодательства о налогах и сборах ответственность за нарушение ведения бухгалтерского учета и предоставление недостаточных данных финансовой отчетности.</p> <p><b>Налогоплательщикам:</b> Организовать службу внутреннего контроля и привлекать экспертные организации, тем самым обеспечить строгое соблюдение налоговой дисциплины и надлежащий порядок ведения бухгалтерского и налогового учета. Осуществлять налоговое планирование.</p>
<p>Нормативно-правовое обособление налогового учета от бухгалтерского проводилось непоследовательно и не привело к освобождению бухгалтерского учета от фискальных функций.</p>	<p><b>Государственным органам:</b> Полное обособление систем регулирования бухгалтерского учета от налоговых претензий. При этом, максимально стремиться к совпадению правил налогового и бухгалтерского учета.</p> <p><b>Налогоплательщикам:</b> Самостоятельно решать проблему методического совмещения учетных систем на уровне обработки первичной информации, что значительно повысит эффективность методик трансформации по сравнению с методиками, нормативно закрепленными государством.</p>

*Продолжение таблицы 1*

<p><b>Негативные последствия существования налогового учета</b></p>	<p><b>Направления совершенствования налогового учета</b></p>
<p>Рост издержек налогоплательщика на ведение налогового учета, составление и представление налоговой отчетности.</p>	<p><b>Государственным органам:</b> Стремиться приближать правила налогового учета к правилам бухгалтерского учета, при этом никакие совпадения существа норм не должны выражаться в совмещении источников норм. Установить пределы допустимых вариантов. Упростить правила, регулирующие моменты признания доходов и расходов.</p> <p><b>Налогоплательщикам:</b> Использовать предусмотренные законодательством возможности, максимально сближать бухгалтерский и налоговый учет. Это позволит использовать единый массив учетных данных при формировании финансовой и налоговой отчетности, минимизировать временные разницы в бухгалтерском учете.</p>

Таким образом, проведенное исследование позволяет заявить, что дальнейшее взаимодействие бухгалтерского и налогового учета будет за-  
винтить от заданного на государственном уровне вектора развития кон-  
цепции бухгалтерского учета.

Согласно первой концепции, бухгалтерский учет будет направлен на  
создание качественной финансовой отчетности. В этом случае:

- правила бухгалтерского и налогового учета должны строиться на  
разных независимых друг от друга законодательно-нормативных платфор-  
мах, не содержать взаимных ссылок, но при этом, по сути, могут совпа-  
дать;

- сближение бухгалтерского и налогового учета возможно на уровне  
решения общих задач для тех случаев, когда эти задачи совпадают (нало-  
говое администрирование, имущественная идентификация юридического  
лица, решение вопросов реорганизации юридических лиц, имущественный  
контроль и т. п.) без прямого применения правил бухгалтерского учета для  
целей налогообложения. Никакие совпадения существа норм не должны  
выражаться в совмещении источников норм;

- бухгалтерский учет должен базироваться на информационных кате-  
гориях, строиться на основе МСФО, совершенно независимо от налогов  
(рисунок 1).



Рисунок 1 – Направления взаимодействия бухгалтерского и налогового учета

В соответствии со второй концепцией бухгалтерский учет будет продолжать выполнять функции административного характера (расчет налогов, налоговое администрирование, имущественный контроль). В этом случае:

- не следует разделять налоговый и бухгалтерский учет. Правила двух информационных систем должны быть едины, не содержать отличий, то есть составлять неразрывное целое;

- единая плоскость нормативного регулирования данных учетных систем не создает препятствий сближения бухгалтерского и налогового учета. При освобождении бухгалтерского учета от задачи формирования финансовой отчетности, возможно осуществить сближение вплоть до полного совмещения;

- бухгалтерский учет должен базироваться на имущественных категориях, служить налогообложению. При этом затруднительно достичь цели создания качественной финансовой отчетности (рисунок 1).

Представляется необходимым учитывать то обстоятельство, что в России, вовлеченной в мировой рынок, вследствие произошедших в ней за последнее время коренных политических и социально-экономических преобразований преобладает тенденция ориентации национальной системы бухгалтерского учета на общий комплекс подходов и правил, позволяющих одинаково интерпретировать информацию, отраженную в бухгалтерской отчетности организации. Это приводит к возрастающей роли Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) при создании отечественных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности.

Немало вопросов вызывают налоговые последствия внедрения МСФО и соблюдение национальных интересов, в частности налогового суверенитета России. Его сохранение обеспечивается национальным характером налогового законодательства, в то время как учетные правила все более приобретают наднациональный статус. В том случае, если расчет налога каким-то образом связан с данными бухгалтерского учета, то внедрение МСФО повлияет на его исчисление.

В связи с этим общая тенденция развития мировой практики в данном вопросе ведет к обособлению бухгалтерского и налогового учета, что еще раз подтверждает позицию о полном разделении рассматриваемых учетных систем в едином информационном пространстве.

Проведенное исследование позволило сделать следующие выводы:

1. Несмотря на то, что налоговый учет «вышел» из бухгалтерского учета, их разделение – это объективный процесс, который, однако, в России проводился непоследовательно. В результате современный отечественный бухгалтерский учет не в полной мере обеспечивает формирование качественной финансовой отчетности. В свою очередь, нормы налогового учета во многом не рациональны, противоречивы, содержат большое количество требований, не преследующих реальную цель налогообложения.

1. Установлены и обобщены негативные последствия существования налогового учета и направления его совершенствования.

3. В ходе экономических реформ, проводимых Правительством РФ, в России создана основа для формирования рыночных отношений. Все более широкое использование МСФО в России стало устойчивой тенденцией. Без полного и последовательного разделения бухгалтерского и налогового учета не будет достигнута основная цель бухгалтерского учета – предоставление объективной информации. Только в этих условиях внедрение МСФО не повлияет на расчет налогов, так как их исчисление не будет связано с данными бухгалтерского учета. Это в свою очередь обеспечит налоговый суверенитет России.

#### Литература

1. Белова, Е. Л. О взаимодействии систем бухгалтерского финансового и налогового учета / Е. Л. Белова // Современный бухгалтерский учет. – 2006. - № 4. // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

2. Возможности сближения налогового и бухгалтерского учета: аналит. докл. [Электронный ресурс].- Режим доступа: <http://www.nsfo.ru>.

3. Киселева, И. А. О методологии постановки налогового учета / И. А. Киселева // Налоговый учет для бухгалтера.- 2007. - № 11. // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

4. Корепанова, Н. Б. Расчет налога на прибыль по данным бухгалтерского учета / Н. Б. Корепанова // Альфа-Пресс. – 2005. // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

5. Кругляк, З. И. Налоговый учет и отчетность в современных условиях: Учеб. пособие. – 2-е изд. / З. И. Кругляк, М. В. Калинская – М.: ИНФРА-М, 2015. – 352 с.

6. Лапина, О. Г. Сближение бухгалтерского и налогового учета: предпосылки и проблемы / О. Г. Лапина // Налоговая политика и практика. – 2008. - № 5. // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

7. Лялина, Ж. И. Налоговый учет: дополнительная и самостоятельная система учета / Ж. И. Лялина, Е. Ю. Тарасова. // Аудитор. ведомости. – 2002. - № 7. // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

9. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

10. Новодворский, В. Д. Модели сосуществования и взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогообложения / В. Д. Новодворский, Д. Р. Гараев // Финансы. – 2003. - № 11. // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

11. Новодворский, В. Д. О взаимодействии систем бухгалтерского учета и налогообложения / В. Д. Новодворский, Д. Р. Гараев // Бухгалтер. учет. – 2003. - №23. - С. 64-68.

12. Нужен ли налоговый учет и налоговая отчетность? О подходе к бухгалтерскому учету и аудиту (интервью с Л. Шнейдманом, руководителем Департамента Минфина России). // Двойная запись. – 2004. - № 8. // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

13. Оломская, Е. В. Организация взаимодействия бухгалтерского и налогового учета: дис. ... канд. экон. наук / Е. В. Оломская. – Краснодар, 2005. - 223 с.

14. Островский, О. М. Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО / О. М. Островский // Бухгалтер. учет. – 2003. - № 14.

15. Попова, Л. В. Альтернативные варианты организации налогового учета и их анализ / Л. В. Попова, М. В. Васильева, М. М. Коростелкин // Управленч. учет. – 2006. - № 1. - С. 76-85.

16. Попова, Л. В. Целесообразность создания единой системы бухгалтерского и налогового учета / Л. В. Попова, В. А. Константинов // Финансовый менеджмент. – 2004. - № 5. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.dis.ru/library/fm/archive2004>.

17. Сигидов, Ю. И. Налоговый учет и его взаимосвязь с другими учетными системами / Ю. И. Сигидов, В. В. Башкатов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 4. – С. 27-30

18. Сухарев, И. Р. Перспективы российского бухгалтерского учета (мысли по поводу Концепции развития, одобренной Минфином России) / И. Р. Сухарев, О. А. Сухарева // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2004. - № 10. // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

19. Юдина, Л. Н. О противоречии образовательного стандарта Федеральному закону «О бухгалтерском учете» / Л. Н. Юдина // Все для бухгалтера. – 2008. - № 10. // Справоч.-правовая система ГАРАНТ.

20. Юдина, Л. Н. Об интеграции бухгалтерского и налогового учета / Л. Н. Юдина // Финансы и кредит. – 2006. - № 14. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.fin-izdat.ru>.

## References

1. Belova, E. L. O vzaimodeystvii sistem bukhgalterskogo finansovogo i nalogovogo ucheta / E. L. Belova // Sovremennyy bukhgalterskiy uchët. – 2006. - № 4. // Spravochn.-pravovaya sistema GARANT.

2. Vozmozhnosti sblizheniya nalogovogo i bukhgalterskogo ucheta: analit. dokl. [Elektronnyy resurs].- Rezhim dostupa: <http://www.nsfo.ru>.

3. Kiseleva, I. A. O metodologii postanovki nalogovogo ucheta / I. A. Kiseleva // Nalogovyy uchetskiy dlya bukhgaltera. - 2007. - № 11. // Spravochno-pravovaya sistema GARANT.
4. Korepanova, N. B. Raschet naloga na pribyl' po dannym bukhgalterskogo ucheta / N. B. Korepanova // Alfa-Press. - 2005. // Spravochno-pravovaya sistema GARANT.
5. Kruglyak, Z. I. Nalogovyy uchetskiy otchetnost' v sovremennykh usloviyakh: Ucheb. posobie. - 2-e izd. / Z. I. Kruglyak, M. V. Kalinskaya - M.: INFRA-M, 2015. - 352 s.
6. Lapina, O. G. Sblizhenie bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta: predposylki i problemy / O. G. Lapina // Nalogovaya politika i praktika. - 2008. - № 5. // Spravochno-pravovaya sistema GARANT.
7. Lyalina, Zh. I. Nalogovyy uchetskiy: dopolnitel'naya i samostoyatel'naya sistema ucheta / Zh. I. Lyalina, E. Yu. Tarasova. // Auditor. vedomosti. - 2002. - № 7. // Spravochno-pravovaya sistema GARANT.
8. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast' pervaya): Federal'nyy zakon ot 31.07.1998 № 146-FZ // Spravochno-pravovaya sistema GARANT.
9. Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii (chast' vtoraya): Federal'nyy zakon ot 05.08.2000 № 117-FZ // Spravochno-pravovaya sistema GARANT.
10. Novodvorskiy, V. D. Modeli sosushchestvovaniya i vzaimodeystviya sistem bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya / V. D. Novodvorskiy, D. R. Garaev // Finansy. - 2003. - № 11. // Spravochno-pravovaya sistema GARANT.
11. Novodvorskiy, V. D. O vzaimodeystvii sistem bukhgalterskogo ucheta i nalogooblozheniya / V. D. Novodvorskiy, D. R. Garaev // Bukhgalter. uchetskiy. - 2003. - № 23. - S. 64-68.
12. Nuzhen li nalogovyy uchetskiy i nalogovaya otchetnost'? O podkhode k bukhgalterskomu uchetskiy i auditu (interv'yu s L. Shneydmanom, rukovoditelem Departamenta Minfina Rossii). // Dvoynaya zapis'. - 2004. - № 8. // Spravochno-pravovaya sistema GARANT.
13. Olomskaya, E. V. Organizatsiya vzaimodeystviya bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta: dis. ... kand. ekon. nauk / E. V. Olomskaya. - Krasnodar, 2005. - 223 s. (In Russian)
14. Ostrovskiy, O. M. Problemy regulirovaniya bukhgalterskogo ucheta v Rossii v usloviyakh ego reformirovaniya i perekhoda na MSFO / O. M. Ostrovskiy // Bukhgalter. uchetskiy. - 2003. - № 14.
15. Popova, L. V. Alternativnye varianty organizatsii nalogovogo ucheta i ikh analiz / L. V. Popova, M. V. Vasil'yeva, M. M. Korostelkin // Upravlench. uchetskiy. - 2006. - № 1. - S. 76-85.
16. Popova, L. V. Tselesoobraznost' sozdaniya edinoi sistemy bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta / L. V. Popova, V. A. Konstantinov // Finansovyy menedzhment. - 2004. - № 5. [Elektronnyy resurs]. - Rezhim dostupa: <http://www.dis.ru/library/fm/archive2004>.
17. Sigidov, Yu. I. Nalogovyy uchetskiy i ego vzaimosvyaz' s drugimi uchetskiymi sistemami / Yu. I. Sigidov, V. V. Bashkatov // Bukhuchet v sel'skom khozyaystve. - 2012. - № 4. - S. 27-30
18. Sukharev, I. R. Perspektivy rossiyskogo bukhgalterskogo ucheta (mysli po povodu Kontseptsii razvitiya, odobrennoy Minfinom Rossii) / I. R. Sukharev, O. A. Sukhareva // Finansovyye i bukhgalterskie konsul'tatsii. - 2004. - № 10. // Spravochno-pravovaya sistema GARANT.
19. Yudina, L. N. O protivorechii obrazovatel'nogo standarta Federal'nomu zakonu «O bukhgalterskom uchetskiy» / L. N. Yudina // Vse dlya bukhgaltera. - 2008. - № 10. // Spravochno-pravovaya sistema GARANT.
20. Yudina, L. N. Ob integratsii bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta / L. N. Yudina // Finansy i kredit. - 2006. - № 14. [Elektronnyy resurs]. - Rezhim dostupa: <http://www.finizdat.ru>.