

УДК 657.22

UDC 657.22

08.00.00 Экономические науки

Economic sciences

**ОСНОВЫ СОВРЕМЕННОГО ПОДХОДА К
ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА****THE FUNDAMENTALS OF THE MODERN
APPROACH TO THE ORGANIZATION OF TAX
ACCOUNTING**

Смольнякова Марина Валерьевна

к.э.н., доцент

РИНЦ SPIN-код: 8159-1671

*Smolnyakovamarina@gmail.com**Кубанский государственный аграрный универси-
тет имени И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия*

Smolnyakova Marina Valerievna

Cand.Econ.Sci., associate professor

RSCI SPIN-code: 8159-1671

*Smolnyakovamarina@gmail.com**Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

Гладких Лариса Владимировна

студентка учетно-финансового факультета

РИНЦ SPIN-код: 5493-3351

*lara-boxich@mail.ru**Кубанский государственный аграрный универси-
тет имени И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия*

Gladkikh Larisa Vladimirovna

student of accounting and finance faculty

RSCI SPIN-code: 5493-3351

*lara-boxich@mail.ru**Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia*

В проведенном исследовании было уделено особое внимание изучению построения налогового учета для вновь созданных организаций. Обосновано, что процесс построения учета в целях налогообложения должен рассматриваться в связи с учетом бухгалтерским. Методологической базой послужили монографический, логический, индуктивный и дедуктивный методы исследования. Авторами предложена перспективная единая концепция построения учета хозяйствующими субъектами, позволяющая правильно организовать теоретико-методологическую базу учетного пространства на предприятии. Рекомендованная концепция заключается в поэтапном прохождении обозначенных, взаимозависимых стадии построения учета, при реализации которых возможно достигнуть оптимальной организации налогового учета налогоплательщиком. В процессе исследования авторами выделены внешние и внутренние факторы, воздействующие на формирование учета. Определены возникающие под их влиянием налоговые риски, и представлены контрольные процедуры их сокращения. Приведены и раскрыты возможные модели ведения налогового учета, позволяющие предприятию выбрать и реализовывать наилучший способ составления налоговой отчетности. Представлены инструменты воплощения моделей налогового учета и проведена параллель их оптимально сочетания. Значительное внимание уделено формированию учетной политике для целей налогообложения, как завершающей стадии организации учета на предприятии. Авторами обозначены разделы учетной политики с выделенными в них основными элементами. По результатам исследования установлено, что прохождение рекомендуемых стадий построения учета, позволит налогоплательщику систематизировать, унифицировать, структурировать процесс организации налогового

In the conducted research a special attention was paid to the study of the tax accounting creation for the newly created organizations. It is reasonable that the process of creation of the accounting for the taxation has to be considered in connection with the financial one. Such research methods as monographic, logical, inductive and deductive were used as a methodical base. A perspective unified conception of accounting creation by the managing subjects was offered by the authors. It allows organizing properly the theoretical and methodological base of accounting space in the company. This recommended conception consists in step-by-step passing of designated and interdependent accounting creating stages. At realizations of these stages it is possible to reach the optimum organization of tax accounting by the taxpayer. In the process of the research the authors have distinguished the external and internal factors which influence the accounting formation. The tax risks arising under their influence are defined, and control procedures of their reduction are presented. There are given possible models of conducting the tax accounting which allow the enterprise to choose and realize the best way of drawing up the tax accounts. The tools of the tax accounting models embodiment are presented and the parallel of their optimum combination is drawn. The considerable attention is paid to the formation of the accounting policy for the taxation, as to the final stage of accounting organization at the enterprise. Sections of accounting policy with their main elements distinguished are designated by the authors. As the result of the research it is established that the passing of the recommended accounting creation stages will allow the taxpayer to systematize, unify and structure the process of tax accounting organization and to reduce the tax burden and possible tax risks

учета, сократить налоговое бремя и уменьшить возможные налоговые риски

Ключевые слова: КОНЦЕПЦИЯ, НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ, НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК, НАЛОГОВЫЕ РИСКИ, УЧЕТНАЯ МОДЕЛЬ, ИНСТРУМЕНТ УЧЕТА, УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Keywords: CONCEPTION TAX ACCOUNTING, TAXPAYER, TAX RISKS, ACCOUNT MODEL, ACCOUNTING TOOL, ACCOUNTING POLICY

Doi: 10.21515/1990-4665-124-034

В процессе осуществления деятельности любой страны налоговая система занимает одну из главенствующих ролей, поскольку обеспечивает формирование государственного бюджета из сумм поступающих налогов. В свою очередь, одним из важных инструментов налоговой системы является налоговый учет, посредством которого налогоплательщики определяют величину налогов, подлежащих уплате. Однако исследования показывают, что предприятия до сих пор не выработали единой концепции организации учета. В связи с этим, существует необходимость разработки оптимального варианта построения налогового учета налогоплательщиком.

Каждая индивидуально взятая организация, имеет право самостоятельно формировать систему налогового учета наиболее приемлемую для хозяйствующего субъекта, и закрепить все установленные аспекты в учетной политике. Это право закреплено в ст. 313 Налогового кодекса РФ – «систему налогового учета налогоплательщик организует самостоятельно...» [3].

Под налоговым учетом, в общем смысле, понимается процесс сбора, регистрации и обобщения информации, дающей возможность эффективного расчета налогов и сборов, а также составления и ведения налоговой отчетности в установленном законодательством порядке. Уже из определения прослеживается неразрывная взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета. В настоящее время законодательно не разработана форма ведения налогового учета, не затрагивающая бухгалтерский учет, поэтому существует вынужденная необходимость их взаимодействия, при то, что цели этих учетных систем различны. Бухгалтерского сводится к обобщению со-

вокупности информации о результатах деятельности организации. Налогового – к формированию необходимых параметров для расчета налога.

В свете вышесказанного, считаем необходимым разработать концепцию построения налогового учета экономическим субъектом сущность, которой заключается в структурировании и систематизации процесса организации учета на предприятии.

Поскольку информационной базой для ведения налогового учета практически всегда являются выходные данные бухгалтерского учета, считаем, что концепция построения учета должна рассматриваться в их взаимосвязи и содержать в себе взаимозависимые, сформированные поочередно стадии (рисунок 1).



Рисунок 1 – Концепция построения учета хозяйствующими субъектами

Остановимся подробнее на каждой из стадий построения учета, обозначенных на рисунке 1.

Организация ведения налогового учета определяется средой в которой функционируют налогоплательщики. Выбор оптимального учетного пространства осуществляется с учетом внешних и внутренних факторов, влияющих на построение налогового учета на предприятии и его взаимодействие с бухгалтерским учетом (рисунок 2).



Рисунок 2 – Внешние и внутренние факторы, воздействующие на организацию налогового учета и его связь с бухгалтерским учетом

Внешние факторы не зависят от хозяйствующего субъекта и снижение их влияния практически невозможно. Внутренними факторами мене-

джеры организации при правильном подходе могут управлять, уменьшая их неблагоприятное влияние или усиливая положительное воздействие на результаты деятельности предприятия.

Возникающие внешние и внутренние события, оказывают на финансово-хозяйственную деятельность организации как положительное, так и отрицательное воздействие. Факторы, оказывающие положительное влияние, приводят к определенным возможностям развития организации, а негативные события вызывают возникновение рисков. При таком воздействии необходимо уделять значительное внимание возникающим рискам и осуществлять применение риск-ориентированной системы налогового учета.

Среди представленных на рисунке 2 факторов, влияющих на организацию учета, отрицательное воздействие на деятельность налогоплательщика в виде возникновения налоговых рисков, могут оказать все внешние факторы, а также часть внутренних – взаимоотношения с поставщиками и покупателями, банками; кадровое обеспечение и уровень квалификации персонала; долгосрочные цели организации. При этом налоговые органы жестко контролируют исполнение обязательств налогоплательщиков перед бюджетом, поэтому организациям следует предпринимать различные контрольные процедуры, позволяющие снизить налоговые риски.

Исследование сущности, природы возникновения налоговых рисков на различных предприятиях, позволило авторам выделить их виды и представить контрольные процедуры их сокращения (рисунок 3).

Таким образом, верно проанализированная начальная стадия построения учета (рисунок 1) способствует сокращению рисков налогоплательщика. При этом, считаем, что контрольные процедуры руководства организации не должны покрывать полностью все возможные риски, так как это может привести к избыточности внутреннего контроля, что чревато отсутствием какой-либо деятельности в экономическом субъекте.



Рисунок 3 – Виды налоговых рисков и процедуры их сокращения

После проведения анализа влияния внешних и внутренних факторов, и процедур по оптимизации налоговых рисков, организации следует вы-

брать одну из существующих моделей организации налогового учета (рисунок 4).



Рисунок 4 – Модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учета

Под моделью организации налогового учета можно понимать систему учетных взаимосвязей между бухгалтерским и налоговым учетом, которая используется при решении налоговых задач.

Первая представленная модель характеризуется параллельным, независимым ведением бухгалтерского и налогового учета. Здесь формируется подразделение налогового учета, которое позволяет обеспечить максимальное соответствие результата поставленной цели налогоплательщика.

В случае выбора организацией второй модели, налоговая отчетность будет составляться по данным бухгалтерского учета практически в неизменном виде. Эта модель применима для малых и средних субъектов хо-

зяйствования, у которых порядок отражение фактов хозяйственной жизни в налоговом учете незначительно отличается от правил бухгалтерского учета.

Отличительную особенность имеет третья модель, основывающаяся на построении инвариантного учета. Сущность такого учета заключается в установлении одинаковых для бухгалтерского и налогового учета организационных и методических процедур. Инвариантная модель является достаточно новой и пока неиспользуемой, но если организации удастся грамотно ее реализовать на практике, то сокращение затрат на ведение обоих учетов гарантировано.

Четвертая представленная модель заключается в ведении бухгалтерского учета на основе данных налогового учета. Эта модель очень необычна, нехарактерна для применения, хотя ее использование является достаточно выгодно для организаций, уплачивающих существенную долю налогов (организации, осуществляющие добычу полезных ископаемых, использующие объекты животного мира и др.). Для них, в первую очередь, необходимо осуществлять правильное и достоверное ведение налогового учета с наименьшими рисками.

Завершающая модель является смешанной, при которой налоговые регистры базируются на данных аналитического и синтетического бухгалтерского учета с корректировкой данных в бухгалтерских справках. Смешанная модель наиболее распространенная, так как позволяет минимизировать трудозатраты на обработку учетной информации и напрямую переносить данные аналитических налоговых регистров в налоговую отчетность.

Каждая из представленных моделей, в зависимости от особенностей и масштабов деятельности организации, реализуется посредством инструментов ведения налогового учета, выбираемых предприятием по своему усмотрению (рисунок 5).

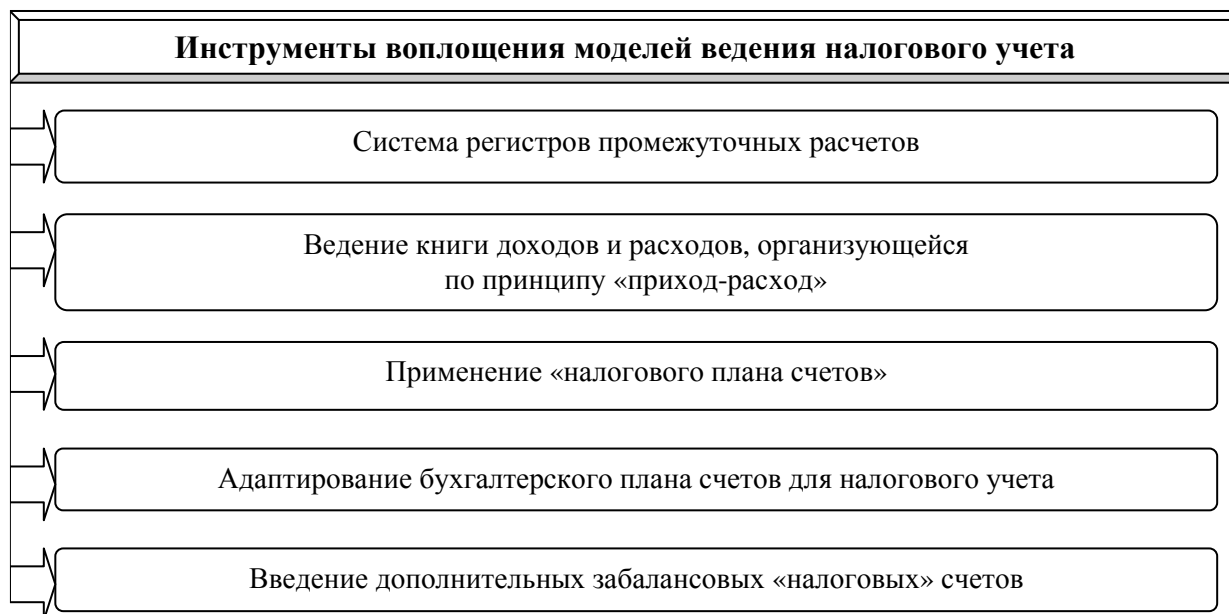


Рисунок 5 – Инструменты ведения налогового учета

Система регистров промежуточных расчетов позволяет отражать и хранить информацию о расчетах, проведенных налогоплательщиком, которые впоследствии формируют налоговую базу. В этом случае, значительно снижается трудоемкость учетных работ, так как показатели необходимые для налогового учета уже отражены в бухгалтерском учете.

Для малых организаций оптимальным инструментом воплощения модели налогового учета является ведение книги, сформированной по принципу «приход-расход», в которой происходит фиксирование небольшого количества фактов хозяйственной жизни предприятия.

Полная обособленность системы налогового учета от бухгалтерского достигается при использовании принципа двойной записи на базе «налогового плана счетов». Применение данного инструмента позволяет сформировать налоговую отчетность необремененную бухгалтерскими правилами, и обеспеченную контролем, так как двойная запись способствует достоверности отражения фактов хозяйственной жизни.

Система налогового учета, построенная на адаптированном плане счетов бухгалтерского учета, взаимодействует с финансовым и управлен-

ческим учетом и способствует вычленению доходов и расходов, учитываемых в системе бухгалтерского и налогового учета по-разному (сверхнормативные расходы, убытки от реализации основных средств, проценты по товарным векселям и др.). Такой инструмент ведения учета позволяет повысить эффективность труда учетного аппарата.

Налоговый учет, организованный с использованием дополнительно вводимых забалансовых «налоговых» счетов к Плану счетов бухгалтерского учета, предполагает, что на этих счетах ведется учет доходов и расходов в разрезе требований главы 25 Налогового кодекса РФ. Обороты и остатки по забалансовым счетам не отражают в регистрах бухгалтерского учета и отчетности, а при отражении любой операции в бухгалтерском учете одновременно делается запись по субсчету налогового счета.

По нашему мнению, каждой из рассмотренных моделей присущ определенный инструмент ведения налогового учета, который наилучшим образом способствует ее воплощению (таблица 1).

Таблица 1 – Оптимальное сочетание модели ведения налогового учета и инструмента ее реализации

МОДЕЛЬ	ИНСТРУМЕНТ
Параллельная система ведения налогового учета	Применение «налогового плана счетов»
Использование данных бухгалтерского учета в неизменном виде для формирования налогового учета	Ведение книги доходов и расходов, организуемой по принципу «приход-расход»
Инвариантный учет	Адаптирование бухгалтерского плана счетов для налогового учета
Смешанная система ведения бухгалтерского и налогового учета	Система регистров промежуточных расчетов

Налогоплательщик самостоятельно определяет модель построения налогового учета в организации, опираясь на ее масштаб, вид деятельности и конечно, на совокупность налогов, уплачиваемых в налоговые органы.

Завершающим этапом построения учета является формирование учетной политики. Она является важным инструментом в процессе органи-

зации учета, оптимизации налогообложения и способна существенно влиять на величину основных показателей деятельности предприятия. Динамичное развитие хозяйствующего субъекта в сегодняшних условиях невозможно без определения элементов учетной политики (таблица 2).

Таблица 2 – Разделы и элементы учетной политики для целей налогообложения

<p>Организационная часть</p>	<ul style="list-style-type: none"> - организация ведения налогового учета; - организационная форма учетной службы; - материально-ответственное лицо за ведение налогового учета; - система внутреннего контроля; - централизация и децентрализация учета; - наличие филиалов и подразделений; - и другие элементы
<p>Техническая часть</p>	<ul style="list-style-type: none"> - выбор способа ведения налогового учета; - первичные учетные документы; - аналитические налоговые регистры и инструкция по их применению; - система документооборота для заполнения налоговых регистров; - налоговый план счетов (при его применении); - носители информации; - технология обработки учетной информации
<p>Методическая часть</p>	<p>предусмотренные законом способы отражения фактов хозяйственной жизни организации, которые участвуют в формировании налоговых баз по уплачиваемым налогам (в том числе самостоятельно разработанные способ учета, если отсутствуют таковые в нормативно-правовой базе)</p>

Считаем, что учетная политика, сформированная в соответствии с правилами, позволяет достичь оптимальной организации налогового учета, что в свою очередь способствует сокращению налогового бремени налогоплательщика и минимизации трудозатрат учетного аппарата.

Обобщая изложенный материал в данной статье, можно сделать следующие выводы:

1. Обоснована необходимость разработки единой концепции организации учета хозяйствующим субъектом, в результате чего предложена перспективная модель построения налогового учета, позволяющая правильно организовать теоретико-методологическую базу учетного пространства на предприятии.

2. Рекомендованный подход к организации налогового учета заключается в поэтапном прохождении обозначенных авторами стадий, анализ которых позволил установить:

- внешние и внутренние факторы, оказывающие влияние на организацию учета;
- виды налоговых рисков и контрольные процедуры их сокращения;
- модели ведения налогового учета и оптимальный инструмент их воплощения.

3. Поэтапное прохождение рекомендуемых стадий построения учета, позволит налогоплательщику систематизировать, унифицировать, структурировать процесс организации налогового учета, сократить налоговое бремя и уменьшить возможные налоговые риски.

Литература

1. Говдя, В. В. Современные концепции развития бухгалтерского учета: проблемы и перспективы /В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцева, И. В. Середенко//Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета.2014. № 99 (05). - С. 760 -771.
2. Дегальцева, Ж. В. Моделирование системы налогового учета в управляющих организациях жилищно-коммунального хозяйства: монография/Ж. В. Дегальцева, С. А. Шулепина. - Краснодар, 2013. - 113 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://base.garant.ru>
4. Сигидов, Ю. И. Развитие методик оптимизации налогообложения в системе управленческого учета/Сигидов Ю. И., Башкатов В. В.//Труды Кубанского государственного аграрного университета. 2015. № 53. С. 42-49.

References

1. Govdja, V. V. Sovremennye koncepcii razvitija buhgalterskogo ucheta: problemy i perspektivy /V. V. Govdja, Zh. V. Degal'ceva, I. V. Seredenko//Politematicheskij setevoj jelektronnyj nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta.2014. № 99 (05). - S. 760 -771. [in Russian]
2. Degal'ceva, Zh. V. Modelirovanie sistemy nalogovogo ucheta v upravljajushhih organizacijah zhilishhno-kommunal'nogo hozjajstva: mono-grafija/Zh. V. Degal'ceva, S. A. Shulepina. - Krasnodar, 2013. - 113 s. [in Russian]
3. Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federacii, chast' vtoraja [Jelektronnyj resurs] – Rezhim dostupa: <http://base.garant.ru> [in Russian]
4. Sigidov, Ju. I. Razvitie metodik optimizacii nalogooblozhenija v sisteme upravlencheskogo ucheta/Sigidov Ju. I., Bashkatov V. V.//Trudy Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. 2015. № 53. S. 42-49. [in Russian]