

УДК 336:657.15

ВАРИАНТЫ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В УЧЕТНОЙ ПРАКТИКЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

Максимочкина О.В., Кальницкая И.В.

ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»,
Омский филиал, Омск, e-mail: maksimochkina@yandex.ru, kiv21-03@mail.ru

Теоретические и практические аспекты организации налогового учета в учетной практике экономических субъектов исторически актуальны, и сегодня степень их актуальности возрастает в условиях развития цифровой экономики, поскольку ставится вопрос о признании новых объектов налогового учета. В статье представлены варианты организации налогового учета, соответствующие отечественной учетной практике, раскрыто содержательное наполнение автономной и интегрированной моделей налогового учета, приведены примеры практики отражения хозяйственных операций в налоговом учете. Целевая направленность статьи заключается в раскрытии вариантов организации налогового учета в учетной практике экономических субъектов и определении направлений модернизации организации налогового учета в условиях цифровой экономики. В качестве материалов для проведения исследования были использованы нормативные документы, регулирующие область ведения налогового учета и финансового учета, научные публикации российских авторов в области изучаемых проблем. В условиях развития цифровой экономики авторы предлагают позиционирование роли налогового учета в налоговой учетно-аналитической системе, поскольку непризнание его роли для управления организацией может иметь негативные последствия в силу того, что налоговый аспект присутствует в любом сегменте функционирования экономического субъекта.

Ключевые слова: налоговый учет, финансовый учет, налоговые регистры, модели налогового учета, налоговая учетно-аналитическая система

METHODS OF TAX ACCOUNTING IN THE ACCOUNTING PRACTICE OF ECONOMIC ENTITIES

Maksimochkina O.V., Kalnitskaya I.V.

Financial University under the Government of the Russian Federation, the Omsk branch,
Omsk, e-mail: maksimochkina@yandex.ru, kiv21-03@mail.ru

Theoretical and practical aspects of tax accounting in the accounting practice of economic entities are historically relevant. Currently, the degree of their relevance is increasing in the context of the digital economy development, since there is an issue of recognizing new objects of tax accounting. The study describes methods of tax accounting that correspond to domestic accounting practice. It reveals the content of autonomous and integrated models of tax accounting and gives examples of recording business transactions in tax accounting. The purpose of the study is to show the methods of tax accounting in the accounting practice of economic entities and to determine the directions of modernization of tax accounting in the digital economy. Regulatory documents in the field of tax accounting and financial accounting, publications of Russian scientists on the problems under consideration were used as information sources of the study. In the context of the digital economy development, the authors propose positioning the role of tax accounting in the accounting and analytical system, since non-recognition of its role for the organization management can lead to negative outcomes, due to the fact that there is a tax aspect in any segment of the economic entity performance.

Keywords: tax accounting, financial accounting, tax registers, tax accounting models, tax accounting and analytical system

Более 20 лет в учетной практике экономических субъектов используется налоговый учет, понятие которого введено Налоговым кодексом Российской Федерации (далее по тексту – НК РФ) [1], и на протяжении всего этого времени вопросы оптимальной организации системы налогового учета и ее взаимодействия с системой финансового учета являются весьма актуальными. Налоговая система РФ характеризуется сложностью и постоянными изменениями, что требует от экономических субъектов особого внимания к организации налогового учета.

Цель исследования заключается в раскрытии вариантов организации налогового учета в учетной практике экономических субъектов и определении направлений модернизации организации налогового учета в условиях цифровой экономики.

Материалы и методы исследования

В качестве материалов для проведения исследования были использованы нормативные документы, регулирующие область ведения налогового учета и финансового учета, научные публикации российских авторов в области изучаемых проблем. В исследовании применены комплексный подход к изучению проблем организации налогового учета в учетной практике экономических субъектов, методы сравнительного анализа.

Результаты исследования и их обсуждение

В статье 313 НК РФ [1] прописаны все основные требования к формированию системы налогового учета в учетной практике экономических субъектов. Во-первых,

экономический субъект самостоятельно определяет, как организовать систему налогового учета. Во-вторых, в статье прописано, каким образом налогоплательщик должен организовать ее, т.е. прописаны требования к организации системы налогового учета. В-третьих, там же указано, что если по данным бухгалтерского учета невозможно произвести расчет налога на прибыль, то налогоплательщик может добавить в бухгалтерские документы показатели для расчета налога или вести налоговые регистры. В статье 314 главы 25 НК РФ [1] дается определение налоговым регистрам, перечисляются обязательные их реквизиты и указывается, что налогоплательщик должен их разработать самостоятельно и утвердить в виде приложения к налоговой учетной политике. Таким образом, НК РФ [1] предоставляет экономическим субъектам свободу выбора в части организации налогового учета.

В учетной практике экономических субъектов организация налогового учета возможна по двум вариантам. Первый вариант предполагает ведение автономной (независимой) модели налогового учета. В данной модели системы налогового учета и финансового учета существуют независимо друг от друга, общим в этих системах будет являться только этап формирования первичной информации, который происходит в системе финансового учета в соответствии с принципами и правилами, прописанными в ФЗ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2] и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [3]. Далее на этапе общения информации происходит различие в правилах ведения налогового учета и финансового учета: в финансовом учете в соответствии с нормами ФЗ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2] и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [3], в системе налогового учета в соответствии с требованиями НК РФ [1].

Если экономический субъект принимает решение вести налоговый учет с использованием автономной модели, то ему необходимо разработать и утвердить налоговые регистры по каждому факту, который совершается в процессе его хозяйственной деятельности. А первичные документы, на основании которых делаются записи в регистры и налогового, и финансового учета, следует составлять в двух экземплярах как минимум. Это ведет к тому, что составленные в соответствии с требованиями налогового законодательства налоговые регистры сводят к минимизации ошибок при расчете налога на прибыль, поскольку

данные в них вносятся по правилам НК РФ [1], а не по правилам финансового учета. Взаимодействие систем учета при этом минимально. А это дает экономическому субъекту возможность предусмотреть в своей организационной структуре налоговую бухгалтерию или налоговую службу, которая, кроме учета расчетов по налогу на прибыль, составления отчетности по нему, может заниматься и вопросами налогового планирования, налоговой оптимизации, налогового анализа. В качестве недостатка рассматриваемой модели налогового учета можно отметить большую работу и значительные затраты в период внедрения системы, что позволить себе могут не все экономические субъекты. Рассмотрим автономную модель налогового учета на примере 1.

Пример 1.

24.03.2022 г. АО «Мир» отгрузило покупателю 100 000 штук кирпичей марки «М-11» по договору поставки № 03 от 23.03.2022 г. Отпускная стоимость партии по договору составляет 240 000 руб. (в т. ч. НДС 40 000 руб.). Себестоимость продаж 170 000 руб. Расходы на продажу готовой продукции 5 000 руб. Деньги от покупателя поступили 29.03.2022 г. В учетной политике АО «Мир» прописано, что доходы и расходы для целей налогообложения учитываются кассовым методом.

Одним из условий признания выручки в учете является переход к покупателю права собственности на продукцию. Это условие выполнено, поэтому в финансовом учете в марте будут сделаны следующие бухгалтерские записи, представленные в таблице 1.

В случае когда налоговый учет ведется методом двойной записи, в рабочий план счетов экономического субъекта необходимо добавить счета для налогового учета. Их нумерацию можно оставить тождественно счетам финансового учета, только к ней добавить букву «н», что и будет означать: это счет для налогового учета.

Поскольку в приведенном примере экономический субъект ведет учет доходов и расходов кассовым методом, то в момент отгрузки партии готовой продукции не произошел еще переход собственности на нее к покупателю, как следствие, должен работать счет 45 «Товары отгруженные». Одновременно с отгрузкой необходимо начислить НДС, для этого к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» откроем отдельный субсчет, например пятый – «Расчеты по неоплаченному НДС». В этом случае операции в налоговом учете будут оформлены записями, представленными в таблице 2.

Таблица 1

Фрагмент журнала хозяйственных операций за март 2022 г.

Дата	Содержание операции	Сумма, руб.	Проводка	
			Дебет	Кредит
24.03.22.	Отражена выручка	240 000	62	90-1
	Списана себестоимость проданной продукции	170 000	90-2	43
	Начислен НДС к уплате	40 000	90-3	68
	Учтены расходы на продажу	5 000	44	70
	Списаны расходы на продажу	5 000	90-2	44
29.03.22.	Поступила выручка	240 000	51	62
31.03.22.	Отражена прибыль	25 000	90-9	99

Таблица 2

Фрагмент журнала хозяйственных операций налогового учета за март 2022 г.

Дата	Содержание операции	Сумма, руб.	Проводка	
			Дебет	Кредит
24.03.22.	Отгружена партия готовой продукции	170 000	45н	43н
	Начислен НДС при отгрузке	40 000	76-5н	68н
29.03.22.	Поступила выручка	240 000	51н	62н
	Отражена выручка	240 000	62н	90-1н
	Списана себестоимость проданной продукции	170 000	90-2н	43н
	Сторнирован НДС, начисленный при отгрузке	40 000	76-5н	68н
	Начислен НДС с выручки	40 000	90-3н	68н
	Отражены расходы на продажу	5 000	44н	70н
	Списаны расходы на продажу	5 000	90-2н	44н
31.03.22.	Отражена прибыль	25 000	90-9н	99н

По приведенным выше хозяйственным операциям необходимо будет составить регистр учета операций выбытия имущества, работ, услуг, прав, отразив в нем себестоимость проданной продукции. Поступление выручки отражается в регистре учета поступления денежных средств. Также необходимо будет составить регистр-расчет «Финансовый результат от реализации товаров (продукции, работ, услуг)». В нем будут отражены данные о выручке, себестоимости списанной готовой продукции, расходах на продажу и о полученном финансовом результате. Также в этом месяце будет составлен регистр учета стоимости готовой продукции, проданной за месяц. По приведенному примеру необходимо будет составить регистр учета расчетов с бюджетом, в части НДС начисленный с выручки от продаж, и регистр учета прочих расходов текущего периода в части расходов на продажу или разработать собственную форму регистра учета расходов на продажу.

Второй вариант организации налогового учета предполагает ведение интегрированной (совмещенной) модели налогового учета. НК РФ [1] дает возможность организовать систему налогового учета при этой модели двумя способами. Прежде всего, необходимо установить различия в правилах ведения финансового учета и налогового учета. В зависимости от этого первый способ интегрированной модели системы налогового учета будет заключаться в дополнении регистров финансового учета показателями, требуемыми при расчете налога на прибыль. Второй способ организации интегрированной модели системы налогового учета будет заключаться в одновременном ведении регистров и финансового учета, и налогового учета.

Первый способ ведения учета построен полностью на бухгалтерских данных, сформированных в соответствии с ФЗ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2] и ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот

в бухгалтерском учете» [3]. В этом случае документы финансового учета имеют все необходимые для расчета налога на прибыль показатели, то есть ведутся совместные (комбинированные) регистры учета. При этом возникает необходимость максимально совместить методы ведения финансового учета и налогового учета, установив одинаковые способы оценки активов и обязательств. Тогда многие операции, отраженные в финансовом учете, будут без изменения участвовать в расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Карточку счета, оборотную ведомость и другие бухгалтерские документы можно использовать в качестве комбинированных регистров учета, что не противоречит НК РФ [1]. При применении комбинированных учетных регистров снижаются трудозатраты бухгалтерии.

Однако в тех случаях, когда правила ведения учета в системах разнятся, либо когда экономический субъект выбирает разные методы оценки активов и обязательств для целей финансового учета и налогового учета, применять комбинированные регистры практически невозможно. Когда возникает необходимость корректировать данные финансового учета для расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, то составляется документ бухгалтерского оформления – справка-расчет, на основании которого в дальнейшем будет сформирован налоговый регистр, то есть будут одновременно составляться и бухгалтерские и налоговые регистры. Связь между ними происходит посредством составления документов бухгалтерского оформления справок-расчетов. Рассмотрим первый способ организации налогового учета на примере 2.

Пример 2.

24.03.2022 г. АО «Мир» отгрузило покупателю 100 000 штук кирпичей марки «М-11» по договору поставки № 03 от 23.03.2022. Отпускная стоимость партии по договору составляет 240 000 руб. (в том числе НДС 40 000 руб.). Себестоимость продаж – 170 000 руб. Расходы, связанные с продажей готовой продукции, 5 000 руб. Деньги от покупателя поступили 29.03.2022. АО «Мир» 29.03.2022 г. продало остатки неиспользованных материалов на сумму 6 000 руб., в том числе 1 000 руб. НДС, учетная стоимость проданных материалов составила 3 500 руб. В учетной политике АО «Мир» прописано, что доходы и расходы для целей налогообложения учитываются методом начисления. Это значит, что право собственности на готовую продукцию переходит к покупателю в момент отгрузки, у нас в примере это 24.03.2022 г.

В бухгалтерском учете в марте будут сделаны следующие бухгалтерские записи, представленные в таблице 3.

В качестве комбинированного регистра будет использоваться карточка счета 90 «Продажи». В том случае, когда возникают разницы в правилах ведения налогового и финансового учета, требуется составить бухгалтерскую справку-расчет, которая будет представлять собой специальный расчет и являться регистром налогового учета. По правилам финансового учета поступления от продажи материалов учитываются в составе прочих доходов, а по правилам налогового учета эти поступления учитываются в составе выручки. Поэтому бухгалтер должен будет составить бухгалтерскую справку-расчет, которая будет корректировать показатель выручки для целей налогообложения.

Таблица 3

Фрагмент журнала хозяйственных операций за март 2022 г.

Дата	Содержание операции	Сумма, руб.	Проводка	
			Дебет	Кредит
24.03.22.	Отражена выручка	240 000	62	90-1
	Списана себестоимость проданной продукции	170 000	90-2	43
	Начислен НДС к уплате	40 000	90-3	68
	Учтены расходы на продажу	5 000	44	70
	Списаны расходы на продажу	5 000	90-2	44
29.03.22	Поступила выручка	240 000	51	62
	Начислено поступление от продажи материалов	6 000	76	91-1
	Списаны проданные материалы	3 500	91-2	10
	Начислен НДС к уплате в бюджет	1 000	91-2	68
31.03.22	Отражена прибыль от основной деятельности	25 000	90-9	99
	Отражена прибыль от прочей деятельности	1 500	91-9	99

Достоинством интегрированной модели организации системы налогового учета является максимальное использование данных финансового учета, снижение затрат труда на обработку этих данных и расчета налоговой базы по налогу на прибыль и отчетности по нему. В качестве недостатка данной модели можно отметить, что для ее использования необходимо разработать методологию, которая обеспечивала бы рациональность ее ведения.

Заключение

В экономической литературе широко обсуждаются вопросы взаимодействия финансового учета и налогового учета [4; 5], предлагаются рекомендации по совершенствованию их взаимодействия, все более актуальными являются вопросы взаимодействия трех учетных систем: финансового учета, управленческого учета, налогового учета. В научной публикации [4] исследованы особенности двух основных мировых моделей бухгалтерского учета и их влияние на развитие российской модели взаимодействия финансового учета и налогового учета, которую, по мнению авторов, можно считать интегрированной системой [4].

Авторская позиция в отношении развития налогового учета в учетной практике экономических субъектов заключается в позиционировании роли налогового учета как компоненты налоговой учетно-аналитической системы, которая является неотъемлемой функциональной составляющей управления, поскольку принятие любого управленческого решения должно анализироваться с позиции налоговых последствий. Содержательный анализ компонентного состава налоговой учетно-аналитической системы (налоговый учет, налоговое планирование, налоговый анализ), в контексте ее значения для целей управления органи-

зацией, авторами представлен в научной публикации [6]. Развитие модели налогового учета в современных реалиях должно осуществляться в соответствии с требованиями цифровой экономики, для чего необходимо: оценить возможности налоговой учетно-аналитической системы в решении новых задач, определяемых цифровой экономикой, изучить влияние цифровой экономики на методологию, объекты и организацию налогового учета, определить направления реформирования основных инфраструктурных составляющих, обеспечивающих условия для развития налоговой учетно-аналитической системы (кадры и образовательные программы, автоматизированные платформы генерирования, обмена и использования экономической информации).

Список литературы

1. Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)» (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 31.03.2022).
2. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 31.03.2022).
3. Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/ (дата обращения: 31.03.2022).
4. Голубцова Е.В., Караваева К.С. Международный опыт взаимодействия бухгалтерского и налогового учета // Вестник университета. 2020. № 2. С. 110-113. DOI 10.26425/1816-4277-2020-2-110-113.
5. Гольшева Н.И. Проблемы гармонизации бухгалтерского и налогового учета // Экономика. Бизнес. Банки. 2021. № 8 (58). С.29-36.
6. Кальницкая И.В., Иванкова О.Г., Максимочкина О.В. Содержательный анализ налоговой учетно-аналитической системы // Научно-методический электронный журнал Концепт. 2015. № Т13. С. 1546-1550.