Севастьянова Татьяна Васильевна. Налоговый учет в системе управления финансами организаций : Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Москва, 2005 211 с. РГБ ОД, 61:06-8/1116

**Содержание к диссертации**

Введение

ГЛАВА 1. ИСТОРИЯ И ТЕОРИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА 8

1.1 История развития системы налогового учета в Российской Федерации 8

1.2 Элементы системы налогового учета 30

1.3 Обзор моделей системы налогового учета 50

ГЛАВА 2. РОЛЬ НАЛОГОВОГО УЧЕТА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСАМИ 74

2.1 Функции системы налогового учета в системе финансов 74

2.2 Место системы налогового учета в системе управления финансами 94

ГЛАВА 3. ПРАКТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА 107

3.1 Методологические аспекты постановки системы налогового учета на предприятии 108

3.2 Разработка модели системы налогового учета 129

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 141

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 144

ПРИЛОЖЕНИЯ І 150

**Введение к работе**

**Актуальность исследования.**Перестройка экономики России в соответствии с принципами рыночного хозяйствования неизбежно вызывает качественную реструктуризацию всей финансовой системы страны, отношений между государством и налогоплательщиками.

Так, в начале 90-х годов, в условиях несовершенного налогового законодательства выполнение задач исчисления налогов и сборов всецело решалось в организациях посредством ведения бухгалтерского учета. Активизация работы по реструктуризации системы налогообложения и повышению ее эффективности привела к пониманию того факта, что непосредственное их решение в системе бухгалтерского учета не соответствует ее целям и задачам. Основываясь на постоянно действующих правилах получения, обработки и предоставления деловой информации ее пользователям, система бухгалтерского учета не может конъюнктурно менять принципы формирования учетных данных и отчетности, подчиняя их постоянно развивающимся концепциям организации финансовых потоков между организациями и бюджетной системой. Формирование современной системы налогообложения в Российской Федерации, усиление ее фискальной направленности существенно усложняет расчет многих видов налогов. Именно это становится причиной возникновения налогового учета как системы обобщения информации для определения налоговой базы в целях исчисления налогов в организациях.

В этой связи особую значимость приобретает проблема адекватного сочетания принципов и порядка сосуществования системы бухгалтерского и налогового учетов. Приоритетной становится необходимость идентификации элементов системы ведения учета и составления отчетности для целей финансового контроля, управления, налогообложения, планирования и прогнозирования деятельности организаций.

Законодательное обоснование обязательного ведения налогового учета экономическими субъектами преследовало, прежде всего, фискальные цели. При

4 этом государство оставило без внимания высокие финансовые затраты налогоплательщиков на постановку системы налогового учета при отсутствии видимого экономического эффекта. По этой причине обязанность по ведению налогового учета большинством налогоплательщиков воспринимается как дополнительное бремя, навязанное государством, и ее исполнение на практике зачастую носит формальный характер. Учет для целей налогообложения достаточно часто осуществляется на счетах бухгалтерского учета, что приводит как к нарушению принципов бухгалтерского учета, так и к искажению основных показателей деятельности предприятия. В этой связи актуальными становятся вопросы организации системы эффективного налогового учета, которая позволит не только формировать надежные расчетные инструменты налогообложения, но и повысить эффективность управления финансами экономического субъекта на основе использования ее базовых принципов для целей налогового планирования и финансового контроля. Эту проблему усугубляет отсутствие теоретических разработок и практических рекомендаций по эффективной системе ведения налогового учета в организациях.

Все вышеперечисленное обусловливает научную новизну и практическую значимость проблемы совершенствования налогового учета в системе управления финансами организаций.

**Цель и задачи исследования. Целью**диссертационной работы является обоснование принципов построения эффективного налогового учета в системе управления финансами экономических субъектов.

Цель диссертации обусловила постановку и решение следующих **задач:**- выявить объективные предпосылки формирования налогового учета в организациях, определить его место в финансовой системе страны при различных типах бюджетно-налоговой политики государства, а также объективную необходимость разделения налогового и бухгалтерского учета в современной России на микроэкономическом уровне;

- обосновать этапы развития системы налогового учета в Российской Федерации  
в зависимости от наличия отдельных ее элементов, предопределяющих рост  
самостоятельности налогово-учетной системы в финансах организаций;

- обобщить зарубежный опыт и действующую в Российской Федерации  
практику бухгалтерского и налогового учета, определить типы взаимодействия этих  
систем с целью обоснования модели, наиболее приемлемой для российской системы  
налогообложения;

- определить функции налогового учета как на макро-, так и на микроуровне, а  
также условия, при которых возможно достичь наибольшего эффекта при  
использовании налогового учета в качестве инструмента управления финансами  
организаций;

- обобщить существующую методологию организации и функционирования  
системы налогового учета в российских организациях и разработать систему  
взаимосвязанных регистров налогового учета и алгоритмов по их заполнению,  
эффективных в практике финансового менеджмента организации.

**Предмет и объект исследования. Предметом**исследования являются налоговые отношения между экономическими субъектами и государством по поводу формирования системы налогового учета в организациях как важнейшего элемента целостной системы управления финансами на микроуровне экономической системы.

**Объектом**исследования является практика ведения налогового учета в российских организациях, нацеленная на исполнение их обязанностей по своевременному исчислению и уплате налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

**Теоретическая и методологическая основы исследования.**Теоретической основой исследования послужили теории и концепции, представленные в трудах отечественных и зарубежных экономистов, работающих по направлениям исследования финансовых и налоговых отношений.

Проблеме налогового учета посвящены работы таких отечественных ученых и специалистов-практиков, как: А.С. Бакаев, А.В. Брызгалин, В.В. Гусев, А.И.

Иванеев, М.Н. Карасев, И.Н. Ложников, Б.А. Минаев, С.А. Николаева, К.И. Оганян, В.Г. Пансков, О.Д. Хороший, С.Д. Шаталов, Л.З. Шнейдман и др.

Информационная база исследования включает законодательные акты Российской Федерации, Указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, инструкции, методические рекомендации и материалы фискальных органов.

Методология исследования основана на принципах диалектической логики и системного подхода. В процессе исследования для достижения поставленной в диссертации цели применялись общенаучные методы и приемы: системного анализа, статистических наблюдений, опроса, математической и экономической статистики, табличный метод. Для обоснования выдвигаемых положений применялись также логический и исторический подходы.

**Научная новизна исследования**заключается в разработке теоретических подходов к формированию концепции налогового учета как инструмента управления финансами организаций, а также комплексной методики формирования эффективной системы налогового учета, адаптированной к практике российских организаций.

Основные **научные результаты**состоят в следующем:

обоснована необходимость ведения налогового учета в системе взаимоотношений между государством и субъектом хозяйствования;

аргументирована целесообразность применения модели «абсолютного налогового учета» в условиях современной налоговой системы Российской Федерации; *\*

определены функции налогового учета на макро- и микроэкономическом уровнях, комплексное использование которых позволит достичь сбалансированности интересов государства и экономических субъектов;

определены и обоснованы основные элементы системы налогового учета, включающие принципы, методы налогового учета и другие элементы;

разработаны, апробированы и внедрены на конкретных объектах регистры налогового учета и алгоритмы их заполнения, позволяющие в полном объеме

7 использовать содержащуюся в них информацию в целях эффективного управления финансами экономического субъекта.

**Теоретическая и практическая значимость.**Теоретические положения, представленные автором в диссертации, направлены на разработку системы нормативных актов, регламентирующих ведение учета для целей налогообложения в организациях.

Практическая значимость исследования состоит в том, что реализация представленных в работе рекомендаций позволит организациям значительно повысить надежность информации, формируемой в системах бухгалтерского, управленческого и налогового учета, снизить налоговые риски, эффективно использовать данные налогового учета для целей налогового планирования и оптимизации, повысить результативность мероприятий финансового контроля.

**Апробация результатов исследования.**Основные результаты исследования внедрены в практическую деятельность предприятий различных отраслей народного хозяйства (ОАО «Комбинат «Магнезит», ОАО «УралАзЭнерго»). Некоторые элементы предлагаемой системы налогового учета успешно используются более чем двадцатью средними предприятиями Челябинской области.

**Публикации.**Основные положения и результаты диссертации опубликованы в трех работах, общим объемом 13,16 п.л.

## История развития системы налогового учета в Российской Федерации

Возникновение и развитие систем бухгалтерского учета и учета в фискальных целях (налогового учета) произошло относительно независимо друг от друга, под воздействием разных экономических и политических реалий.

Так, бухгалтерский учет возник вне связи с образованием и развитием государства. Причиной его возникновения была хозяйственная деятельность экономических субъектов. На начальном этапе учетные записи не представляли никакого интереса для государства. Впоследствии они приобрели значение аргумента, используемого в судебных разбирательствах, и только потом порядок ведения учетных записей был закреплен на законодательном уровне.

Усиление фискальной составляющей отчетности произошло в середине XIX в. и было вызвано экспансией акционерного капитала и изменениями в налогообложении. Возрастающая роль государства в жизни общества связана с увеличением его расходов, что в свою очередь требует пополнения доходной части государственного бюджета, основным источником которого являются налоги. Развитие и совершенствование системы налогообложения существенно усложняет расчет многих видов налогов и становится причиной возникновения налогового учета как системы обобщения информации для определения налоговой базы в целях исчисления налогов.

Следует признать, что процесс разделения налогового и бухгалтерского учетов имеет под собой определенные основания, так как действительно наблюдается несоответствие между требованиями к содержанию информации бухгалтерского учета, реализуемыми через стандарты бухгалтерского учета, и требованиями, предъявляемыми государством в лице налоговых органов.

Так, значительные расхождения в требованиях проявляются по отношению к качеству информации.

Достоверность получаемой информации - одно из основополагающих требований к системе бухгалтерского учета. Однако это лишь ориентир, система бухгалтерского учета не обеспечивает и не должна обеспечивать абсолютной достоверности всей информации. Конкурирующим требованием является рациональность ведения бухгалтерского учета.

Цель бухгалтерского учета - получение достоверной информации исходя из интересов различных групп пользователей информации, которые на основе этой информации должны принимать решения. Практика бухгалтерского учета строится на принципе существенности. С учетом назначения и способа употребления информации оценивается допустимая погрешность, в пределах которой искажения информации не являются существенными и не влекут привлечения бухгалтера к ответственности, а также каких-либо иных негативных последствий. Однако необходимая степень достоверности зависит от целей конкретного пользователя.

В налоговых отношениях полученная в рамках учетной системы информация (а точнее, исчисленные на ее основе финансовые показатели) используется для определения налоговой базы. Поэтому любые искажения прямо влияют на размер базы (независимо от существенности). Такой подход приводит к антагонизму, который сегодня не могут разрешить органы исполнительной власти Российской Федерации. Любое уменьшение налоговой базы трактуется как налоговое правонарушение. Чтобы уменьшить риск налоговой ответственности, бухгалтерские службы искажают информацию в интересах налоговых органов, но в ущерб иным пользователям.

## Функции системы налогового учета в системе финансов

Не подвергается сомнению тот факт, что система налогового учета по определению может существовать исключительно при условии существования налогов. И те цели, которые ставятся перед налогами системой финансовых отношений, безусловно, проецируются на функции, а следовательно, и роль системы налогового учета в управлении финансами. К таким функциям можно отнести следующие:

1) на уровне общегосударственных финансов: регулирующая; информационная; контрольная;

2) на уровне финансов предприятий: учетная; контрольная; информационная. При рассмотрении указанных функций системы налогового учета хотелось бы обратить внимание на соотношение этих функций и тех целей (задач), которые ставятся законодателем перед системой налогового учета. Так, в ст. 313 НК РФ указано, что «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». Таким образом, законодатель выделяет две основные цели системы налогового учета:

обеспечение информацией налогоплательщика для целей исчисления налоговых обязательств;

обеспечение информацией других пользователей для проведения мероприятий налогового контроля.

Следует отметить, что не все вышеприведенные функции системы налогового учета одинаково прямо обусловлены достижением указанных целей. Часть приведенных функций, свойственных системе налогового учета и выполняемых ею, лишь опосредованно, косвенно связана с этими целями.

Регулирующая функция системы налогового учета на уровне общегосударственных финансов вытекает из одноименной функции финансов, когда государство через финансовые отношения вмешивается в процесс воспроизводства, используя при этом такие финансовые инструменты, как финансовое и бюджетное планирование, государственное регулирование рынка ценных бумаг, государственный кредит и др. Однако в настоящее время одним из основных финансовых инструментов являются налоги. Через налоговый механизм государство воздействует на процессы производства и обращения, стимулирует или сдерживает их темпы, усиливает или ослабляет накопление капитала, влияет на возрастание или снижение платежеспособного спроса населения.

## Методологические аспекты постановки системы налогового учета на предприятии

Проанализировав подходы, предложенные в таблице, напрашиваются следующие выводы.

Подход № 1 практически не применим в связи с глубокими различиями в порядке признания доходов и расходов, формирования активов и обязательств в налоговом и бухгалтерском учете, что влечет за собой невозможность исчисления налога на прибыль на основе данных бухгалтерского учета путем применения налоговых корректировок.

Подход № 2 является самым дорогостоящим и трудоемким из всех предложенных как на этапе постановки системы налогового учета, так и при его ведении.

Подход № 3 - на основе опыта разработки и внедрения систем налогового учета на различных предприятиях можно утверждать, что данный подход является наиболее эффективным с точки зрения обеспечения достоверности учетных данных и минимизации трудозатрат учетных работников, позволяя в наибольшей степени устранить различия между бухгалтерским и налоговым учетом. Таким образом, подход № 3 является наиболее целесообразным из трех имеющихся, оптимально сочетая в себе достоинства и недостатки вышерассмотренных подходов.

Данный подход используют в основном крупные организации, для которых расчет налогооблагаемой прибыли является сложной задачей. Как правило, в таких организациях существуют специализированные подразделения, которые ведут налоговый учет.

Такая модель, построенная на принципе единой системы бухгалтерского учета как целостного образования, включает в себя совокупность учетных процедур и расчетных операций для целей налогообложения как одного из элементов этой системы. Сторонники применения такой модели утверждают, что на счетах бухгалтерского учета, а также используя данные аналитического учета, можно сформировать необходимую информацию для корректного исчисления налога на прибыль.

В связи с этим, опираясь на данный подход взаимосвязанного применения бухгалтерских и налоговых данных при разработке системы налогового учета, в настоящее время предлагаются различные механизмы реализации такой задачи. Приведем некоторые методики постановки системы налогового учета, предлагаемые специалистами в области бухгалтерского учета и налогообложения, в виде таблицы.