

Оптимизация доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учёте от продаж в коммерческих организациях

Ю.Я. Рахматуллин, к.э.н., Башкирский ГАУ

В настоящее время одним из направлений реформирования системы бухгалтерского учёта в Российской Федерации в перспективе является завершение формирования рыночной модели взаимодействия систем бухгалтерского учёта и системы налогообложения. В России система бухгалтерского учёта существенно зависит от постоянных изменений в налоговой системе.

По степени участия бухгалтерского учёта в си-

стеме налогового учёта можно выделить три вида налогового учёта:

1. Бухгалтерский налоговый учёт: показатели налогового учёта формируются исключительно из данных бухгалтерского учёта.

По количеству исчисляемых налогов данный вид налогового учёта является определяющим, поскольку традиционно система налогообложения была ориентирована на показатели бухгалтерского учёта, что свидетельствует об универсальности последнего.

2. Смешанный налоговый учёт: показатели налогового учёта формируются на основе данных бухгалтерского учёта, но с использованием определённых методов для целей налогообложения.

При таком методе налогового учёта налогоплательщик первоначально использует показатели бухгалтерского учёта, а затем производит корректировку полученных показателей по специальной методике, предусмотренной налоговым законодательством.

3. Абсолютный налоговый учёт: показатели налогового учёта формируются без участия бухгалтерского учёта.

Случаи, когда налоговые платежи рассчитываются без участия показателей бухгалтерского учёта, довольно распространены. Так, без участия бухгалтерских показателей исчисляются таможенные пошлины, государственная пошлина, плата за воду и другие [1].

Интеграция налогового и бухгалтерского учёта должна идти по двум направлениям. Первое — приближение правил признания доходов и расходов в налоговом учёте к правилам, принятым в бухгалтерском учёте. Различия между ними объективны и неизбежны, поскольку правила налогового учёта устанавливаются в зависимости от целей налоговой политики государства, а правила бухгалтерского учёта подчинены задаче формирования полной и достоверной информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях организации на основе принципов, признанных отечественными и международными стандартами бухгалтерского учёта и отчётности. Однако каждое отличие правил налогового учёта от бухгалтерского учёта должно быть продиктовано хорошо продуманными и научно обоснованными целями и функциями российской системы налогообложения. Только в этом случае правила признания доходов и расходов при налогообложении прибыли будут понятны налогоплательщикам, они перестанут восприниматься ими как механический набор многочисленных, отличающихся по непонятным причинам от бухгалтерского учёта правил, следование которым требует ведения самостоятельного налогового учёта, обособленного от системы бухгалтерского учёта. Второе — устранение случайных, не принципиальных и неоправданных различий в суммах доходов и расходов, признаваемых в налоговом и бухгалтерском учёте по одним и тем же правилам. Эти различия являются следствием применения разных группировок доходов и расходов, различных технических приёмов определения расходов и доходов и способов их учёта [2]. Сейчас идёт процесс формирования учётной информации о доходах и расходах организации в системе финансового и налогового учёта, а также целесообразны интегрированные системы финансового и налогового учёта в рамках единой учётной системы хозяйствующего субъекта в части постановки, обоснования и

решения комплекса вопросов, связанных с совершенствованием методики отражения доходов и расходов [3].

Налоговый кодекс РФ делит все доходы организации на три вида: доходы от реализации, внереализационные доходы и не учитываемые в целях налогообложения. В ПБУ 9/99 «Доходы организации» подразделяются на две большие группы: доходы от обычных видов деятельности и прочие поступления. В свою очередь, к последним относятся операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы. Т.е. видно, что классификация доходов для исчисления налога на прибыль отличается от классификации доходов, учитываемых в соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учёту «Доходы организации», утверждённого приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

Наиболее важным для деятельности предприятий представляется исследование особенностей налогового учёта производственных затрат. Состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, отличается от состава расходов, учитываемых согласно Положению по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждённому приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н. К тому же необходимо отметить, что в гл. 25 Налогового кодекса не предусмотрено наличие подзаконных документов, регламентирующих отраслевые особенности состава затрат [4].

Приказом Минфина России от 11.02.2008 № 23н внесены изменения в Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Эти изменения касаются прежде всего постоянных положительных и отрицательных разниц. Как известно, положительные постоянные разницы приводят к формированию постоянных налоговых обязательств, а отрицательные — к формированию постоянного налогового актива, который формируется организациями уже давно, но выделен только в новой редакции ПБУ 18/02.

Следует отметить, что положительные постоянные разницы являются следствием того, что доходы в бухгалтерском учёте учитываются в меньшем размере или не учитываются совсем по сравнению с налоговым учётом, например при реализации по ценам ниже рыночных. То же относится к расходам, которые не учитываются совсем или в целях налогообложения учитываются в меньшем размере, например только в пределах норм учитываются потери от недостачи и порчи материалов при их хранении и транспортировке, суммы расходов на НИОКР, не давшие положительных результатов, суммы убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств сверх установленных норм и др.

Результатом этого является то, что сумма налога на прибыль, рассчитанная по данным бухгалтерского учёта, меньше суммы налога по данным налогового учёта. Поэтому приходится доначислять

налог на прибыль, т.е. отражать в бухгалтерском учёте ПНО и делать записи по дебету счёта 99, субсчёт «ПНО» и кредиту счёта 68, субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль» [5].

Наибольшим изменениям в Налоговом кодексе РФ (по сравнению с ранее действовавшим порядком) подверглись положения, регулирующие учёт амортизируемого имущества, и особенно начисления амортизации.

Приведём различия в порядке амортизации основных средств, принятом в бухгалтерском учёте, и в целях исчисления налога на прибыль, которые оказывают влияние на финансовый результат (табл.).

С введением в действие гл. 25 Налогового кодекса РФ предприятия обязаны вести аналитические регистры налогового учёта, которые предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учёту первичных документах, аналитических данных налогового учёта для отражения в расчёте налоговой базы. Формы регистров налогового учёта разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учётной политике организации для целей налогообложения. Таким образом, какие-либо унифицированные формы налогового учёта на федеральном или отраслевом уровне не устанавливаются, и право разработки таких форм принадлежит предприятию. Конечно, основные факторы, определяющие состав показателей и способы их группировки, определяются схемой бухгалтерского учёта и документооборота первичных регистров бухгалтерского учёта, принятыми в организации, а также отраслевыми особенностями осуществления предпринимательской деятельности.

Как следует из текста ст. 314 Налогового кодекса РФ, корреспонденция счетов бухгалтерского учёта в налоговых регистрах не указывается, но бухгалтер-

ские проводки нужно приводить как справочную информацию, чтобы облегчить встречную сверку данных бухгалтерского и налогового учёта, а также для последующего сравнительного анализа. К тому же данные бухгалтерского учёта в налоговых регистрах нужны для того, чтобы проводить анализ используемых методов в бухгалтерском и налоговом учёте и принимать наиболее оптимальные варианты взаимодействия этих двух систем [6].

Если предприятием будет принято решение об организации налогового учёта основных средств и амортизации аналогично бухгалтерскому, то, по нашему мнению, целесообразно применять унифицированные формы бухгалтерского учёта основных средств, используемые в финансовом учёте [7].

Одним из способов организации учётных регистров по начислению амортизации по основным средствам в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством является деление всех основных средств на две группы, а именно — основные средства, суммы амортизационных отчислений по которым совпадают и не совпадают в бухгалтерском и налоговом учёте.

Для первой группы основных средств будет вестись единый регистр начисления амортизационных отчислений, так как их суммы в бухгалтерском и налоговом учёте совпадают.

По второй группе основных средств можно вести либо объединённый (сдвоенный) регистр по начислению амортизации в бухгалтерском и налоговом учёте, либо два отдельных регистра. В одном будет рассчитываться амортизация для данных бухгалтерского учёта, в другом — налогового. В последнем случае можно говорить о регистре налогового учёта. Независимо от того, какой вариант выберет организация, регистр должен предусматривать деление основных средств:

— на основные средства, используемые в производстве продукции (выполнении работ и услуг),

Сравнение методов амортизации по бухгалтерскому и налоговому учёту

Налоговый учёт	Бухгалтерский учёт
глава 25 НК РФ	ПБУ 6/01 «Учёт основных средств»
Способ	
— линейный — нелинейный	— линейный — уменьшаемого остатка — снижение стоимости по суммам чисел лет срока полезного использования — списание стоимости пропорционально объёму продукции
Самостоятельность в выборе способов амортизации	
для объектов недвижимости только линейный	полная, т.е. может применяться любой из вышеперечисленных
Определение срока полезного использования основных средств	
по 10 амортизационным группам. Состав основных средств, включаемых в каждую группу, определяется Правительством РФ. Самостоятельно только по тем видам основных средств, которые не будут указаны в перечне, утверждённом Правительством	самостоятельно
Амортизируемым имуществом признаётся с первоначальной стоимостью:	
более 40000 руб.	более 40000 руб.

которые можно разделить на следующие виды: здания и сооружения, машины, оборудование, производственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, другие виды основных средств. Сумма амортизации по ним будет относиться к прямым расходам;

— на прочие основные средства, которые можно поделить на следующие виды: здания и сооружения, транспортные средства, хозяйственный инвентарь, другие виды основных средств. Сумма амортизации по ним будет относиться к косвенным расходам.

Кроме того, амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования. Сроком полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями ст. 258 гл. 25 Налогового кодекса и с учётом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Если организация решит вести двойной регистр, то в любой момент времени она сможет определить, какие различия, по каким основным средствам и в каком размере повлияли на расхождения данных бухгалтерского учёта и для целей налогообложения. Если организация решит вести два отдельных регистра, то сумма расхождений будет определяться в целом по амортизационным отчислениям в бухгалтерском учёте и учёте для целей налогообложения.

В случае расхождения между бухгалтерским и налоговым учётом мы предлагаем вести двойной аналитический регистр бухгалтерского и налогового учёта «Начисление амортизации основных средств» (табл. 2) [8].

Методом конструктивного расчёта нами подсчитаны трудозатраты бухгалтера в случаях:

а) использования налоговых регистров без дублирования записей по бухгалтерском учёту. Трудозатраты на расчёт 1 налогового регистра и сверку данных с бухгалтерским учётом составят 30 чел-час;

б) дублирования записей в бухгалтерском и налоговом учёте. Трудозатраты на расчёт 1 налогового регистра и сверку данных с бухгалтерским учётом составят 20 чел-час.

Конечно, ведение данных регистров вызовет много сложностей у бухгалтеров, но при правильной организации системы бухгалтерского и налогового учёта этого вполне можно избежать.

Мы считаем, что на современном этапе в России необходимо разработать такую модель сосуществования систем бухгалтерского учёта и учёта для целей налогообложения, при которой в качестве базовой информации использовались бы данные бухгалтерского учёта.

Однако при сохранении действующего порядка предприятиям придётся прибегать к дополнительным затратам для организации налогового учёта, а именно: разрабатывать учётную политику для целей налогообложения; вести формы аналитических регистров налогового учёта; уточнять функциональные обязанности работников бухгалтерии с целью их перераспределения таким образом, чтобы обеспечить правильное и оперативное ведение бухгалтерского и налогового учёта, а при невозможности такого перераспределения придётся увеличивать штат бухгалтерии.

Литература

1. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Бухгалтерский и налоговый учёт доходов и расходов. СПб.: Питер, 2003. 256 с.
2. Юдина Л.Н. Об интеграции бухгалтерского и налогового учёта // Всё для бухгалтера. 2006. № 14. 20 с.
3. Сытник О.Е. Интеграция систем финансового и налогового учёта в части формирования информации о доходах и расходах организации // Международный бухгалтерский учёт. 2012. № 21. 15 с.
4. Рахматуллин Ю.Я. Соответствие доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учёте от продаж // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. 2013. № 3 (101). С. 143–147.
5. Терехова В.А. Об изменениях в учёте расчётов по налогу на прибыль // Всё для бухгалтера. 2008. № 7. 23 с.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в редакции Федерального закона от 02.10.2012 № 162-ФЗ).
7. Сытова Е.В. Бухгалтерский учёт и налогообложение: материалы научной конференции. М.: Изд-во МСХА, 2000. С. 121–124.
8. Рахматуллин Ю.Я., Хабиров Г.А. О бухгалтерском и налоговом учёте амортизации основных средств и расходов на оплату труда в коммерческих организациях // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2005. № 4. С. 36–37.