

О.Н. Муравьева, Н.И. Черкасова

**ПРОБЛЕМЫ СБЛИЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТОВ
НА ПРЕДПРИЯТИИ**

The article is about some problems of rapprochement tax and accounting at the enterprise.

Системные изменения в России за последнее десятилетие прошлого века привели к принципиальному изменению роли бухгалтерского учета. Он превратился в одну из важнейших сфер экономических отношений. Это обусловлено изменением функций бухгалтерского учета и увеличением решаемых им задач.

Стала приобретать актуальность главная цель бухгалтерского учета в рыночной экономике – формирование информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации для принятия экономических решений. Существующая система бухгалтерского учета в России оказалась не способной удовлетворить данную потребность. В связи с этим возникла необходимость формирования финансовой отчетности российскими организациями по международным стандартам.

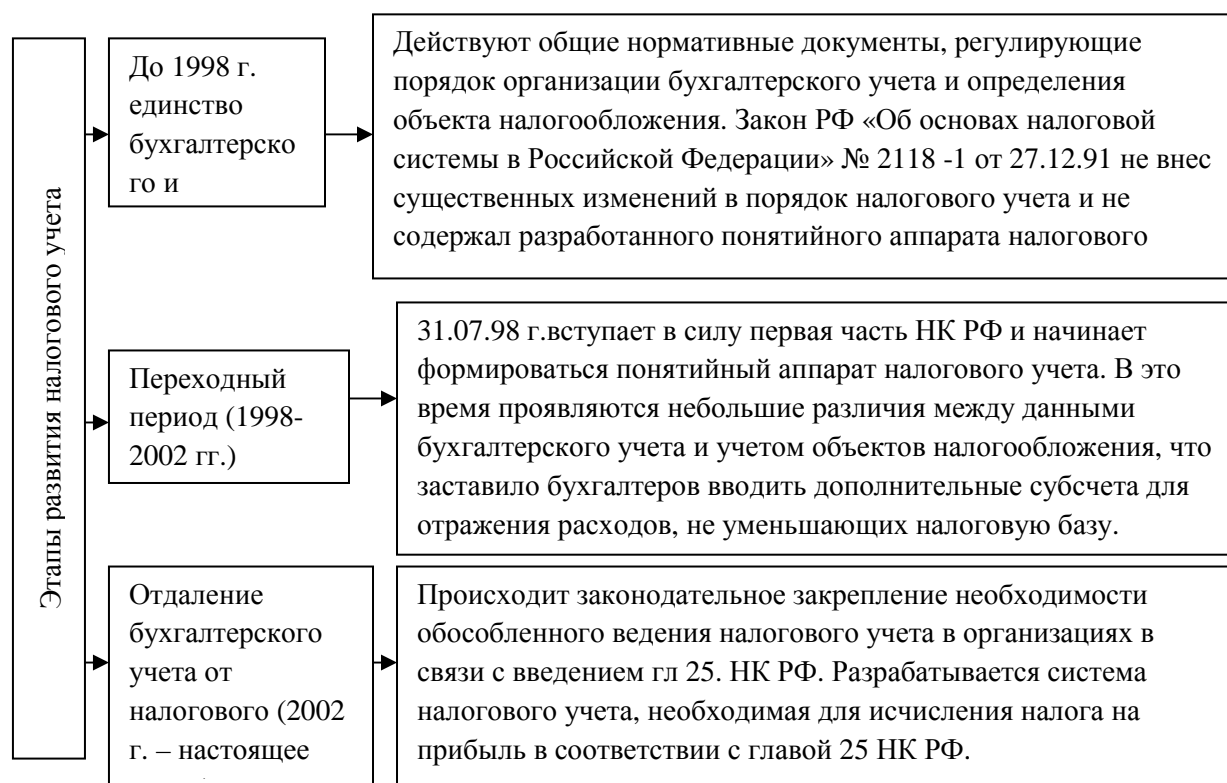
Ситуация, когда многие российские организации составляют две финансовые отчетности по двум системам стандартов – РПБУ и МСФО, – не может сохраняться долго, так как для этого нет никаких оснований. Отчетность по МСФО не требуется нормативными актами, но она необходима пользователям и представляет для них ценную и полезную информацию. Отчетность по РПБУ требуется нормативными актами, но при этом для пользователей она не представляет большой ценности.

Использование двух комплектов стандартов отчетности может быть обосновано только в случае, если один комплект представляет собой упрощенный вариант другого и применим к тем организациям, в отношении которых интерес пользователей не столь велик и может быть слегка ущемлен с целью снизить издержки по ведению бухгалтерского учета. Но сегодняшние российские стандарты учета не являются упрощенной версией МСФО.

Отчетность российских организаций используется для различных непрофильных целей – расчета налогов, контроля за хозяйственной деятельностью, определения имущественных прав и обязательств юридических лиц и т.п. Вместо того, чтобы служить источником информации для экономических контрагентов и тем самым способствовать эффективному распределению ограниченных ресурсов в экономике, отечественный бухгалтерский учет стал вырождаться в инструмент налогообложения.

Надежды на то, что этот процесс вырождения прекратится, дало принятие специальных глав второй части Налогового кодекса, в которых обозначилось нормативное обособление налогового учета от бухгалтерского.

Этапы развития налогового учета представлены на рисунке.



Этапы развития налогового учета.

После вступления в законную силу положений гл. 25 части второй НК РФ у бухгалтерской общественности возникли сомнения по поводу необходимости создания налоговой системы учета, а с другой стороны, произошло беспрекословное подчинение бухгалтеров на предприятиях требованиям НК РФ.

Согласно ст. 313 Налогового кодекса РФ под налоговым учетом понимают систему обобщения информации для определенной налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, которые сгруппированы в соответствии с порядком, предусмотренным кодексом. По-другому можно сказать, что налоговый учет ведется для получения информации о доходах, расходах, активах, обязательствах в целях налогообложения.

Цель налогового учета – формирование показателей, необходимых для расчета количественных параметров налога, а также другой информации об операциях организации, влияющих на эти параметры, которая необходима для проведения налогового администрирования государственными органами.

Поскольку прибыль является главной целью деятельности абсолютного большинства коммерческих организаций, а также некоторых общественных и государственных учреждений (в части, не противоречащей действующему законодательству РФ), то неудивительно, что налоговый учет охватывает практически все сферы деятельности организаций в экономике, что требует сопоставления достаточно большого количества показателей.

Налоговый и бухгалтерский учеты – отличающиеся друг от друга учетные системы. Одно из важных отличий заключается в следующем: в бухгалтерском учете обобщаются все хозяйственные операции, в налоговом – операции, связанные только с доходами и расходами.

Налоговый учет может вестись одновременно с бухгалтерским, поскольку для обоих видов учета существует единая информационная база, общие первичные документы, необходимые для

отражения хозяйственных операций. В то же время налоговый учет может опираться на не бухгалтерскую информацию, а значит, возможно ведение отдельного учета, что позволит отразить все особенности и расхождения, возникающие при организации учета тех или иных хозяйственных операций.

Под небухгалтерской понимают информацию, получаемую путем преобразования бухгалтерских данных. Это можно сделать с помощью специальных расчетов.

Согласно законодательству РФ каждая организация должна разработать учетную политику. При отдельном учете налогоплательщик будет формировать учетную политику – для налогообложения и учетную политику для целей бухгалтерского учета.

Отличительной чертой налогового учета является то, что организация может самостоятельно выбрать вариант налогового учета тех или иных хозяйственных операций. То есть, несмотря на то, что налоговый учет, как и бухгалтерский, регулируется рядом нормативных и законодательных актов, у каждой организации могут быть свои цели и задачи, а значит, и свои подходы к оптимизации налогообложения. Эти подходы как раз и должны быть отражены в учетной политике для целей налогообложения.

Получается, что при организации налогового учета налогоплательщик имеет больше вариантов выбора, чем при организации бухгалтерского учета, варианты ведения которого строго определены законодательством РФ. Так, законодательство четко не раскрывает, что должно содержаться в учетной политике для целей налогообложения. Следовательно, организация сама решает, что отразить, а что нет в своей учетной политике. В налоговом учете в отличие от бухгалтерского нет четко определенных правил и стандартов, с помощью которых организация может вести учет. В соответствии с Налоговым кодексом РФ организация имеет право самостоятельно выбрать формы и способы ведения налогового учета.

В бухгалтерском учете все необходимые документы следует составлять на бланках установленной формы. Унифицированные формы бухгалтерских документов применяют без внесения каких-либо изменений.

Хозяйственные операции оформляются бухгалтерскими документами в той последовательности, в которой они совершаются. Таким образом, можно обеспечить сплошной и непрерывный учет всех объектов. Бухгалтерские первичные документы можно принять к учету только в том случае, если они составлены по форме, утвержденной законодательными и нормативными актами, с обязательным заполнением всех реквизитов. Это еще одно из отличий бухгалтерского и налогового учетов.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ в налоговом учете в качестве регистров учета могут применяться оборотно-сальдовая ведомость и карточка счета.

Бухгалтер организации может самостоятельно разрабатывать дополнительные регистры для определения налоговой базы. Каждая организация в соответствии со ст. 315 Налогового кодекса РФ должна составлять за отчетный период расчет налоговой базы, в котором бухгалтер организации отражает следующую информацию: 1) сумма доходов от реализации, полученных в отчетном периоде; 2) сумма расходов, уменьшающих доходы от реализации; 3) прибыли (убытки) от реализации; 4) сумма внереализационных доходов; 5) сумма внереализационных расходов; 6) прибыль (убыток) от внереализационных операций; 7) сумма налоговой базы за отчетный период.

На основании этих данных бухгалтер организации заполняет налоговые декларации за отчетный период.

Главными причинами отличия бухгалтерского учета от налогового являются множественные различия между правилами формирования оценки активов и обязательств, а также

временем признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и налогообложении по налогу на прибыль, которые усугубились с вводом в действие гл. 25 части второй НК.

И хотя бухгалтерский и налоговый учеты основываются на одних и тех же первичных документах, фиксируют одни и те же факты хозяйственной деятельности предприятия, однако методы учета доходов и расходов с целью налогообложения отличаются от методов их бухгалтерского учета. Этим и обусловлены различия между учетной (бухгалтерской) и налогооблагаемой прибылью. Налоговый учет определяется как система корректировок при пересчете показателей, отраженных в бухгалтерском учете для целей исчисления налогооблагаемой прибыли. Ст. 313 НК РФ именно данные бухгалтерского учета, сформированные в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и нормативными актами Минфина России, определяет как источник информации для исчисления налогооблагаемой прибыли, так как налоговый учет – это исключительно сфера расхождений между трактовками бухгалтерского и налогового законодательства.

Рассмотрим отличительные особенности бухгалтерского и налогового учетов в признании дохода в таблице.

Различия в признании дохода в бухгалтерском и налоговом учетах

Наименование	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
1	2	3
Доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде	Признаются при выявлении дохода: в текущем периоде до окончания отчетного года – в месяце выявления дохода; в отчетном году после его завершения, но за который годовая финансовая отчетность не утверждена в установленном порядке – в декабре отчетного года (п. 11 Приказа Минфина РФ № 67н)	По доходам, не относящимся к конкретному отчетному (налоговому) периоду: признаются в полном объеме в момент выявления дохода (получения, обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода) (п/п. 6 п. 4 ст. 271 НК) По доходам, относящимся к конкретному отчетному (налоговому) периоду: признаются в полном объеме в том периоде, к которому относится выявленный доход (ст. 81 НК)
Доходы, относящиеся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, дата признания которых не установлена	Признаются: равномерно; пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов; иной вариант, утвержденный учетной политикой	Признаются: равномерно; пропорционально доле фактических расходов отчетного периода в общей сумме расходов (п. 2 ст. 271 НК)
Доходы в виде безвозмездно полученного амортизируемого имущества	Признаются по мере начисления амортизации (план счетов)	Признаются в полном объеме по мере подписания акта приема-передачи имущества, акта приемки-сдачи работ, услуг (п/п. 1 п. 4 ст. 271 НК)
Суммы восстановленных резервов по сомнительным долгам	Признаются: в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете; в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном п. 5 ст. 266 НК в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Суммы восстановленных резервов по гарантийному ремонту и обслуживанию	Признаются: в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете; в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном ст. 267 НК в последний день отчетного (налогового) периода (пп. 5 п. 4 ст. 271 НК)

Суммы восстановленных резервов по ремонту основных средств	Признаются: в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете; в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном ст. 324 НК в последний день отчетного (налогового) периода (п/п. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Суммы восстановленного резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год	Признаются: в порядке, аналогичном применяемому в налоговом учете; в особом порядке, отличном от порядка, применяемого в налоговом учете	Признаются в размере, установленном ст. 324.1. НК в последний день отчетного (налогового) периода (п/п. 5 п. 4 ст. 271 НК)
Ограничение		
Доходы от долевого участия в деятельности других организаций (полученные дивиденды)	Признаются в полном объеме в момент начисления дохода (по решению акционеров (участников) о выплате дивидендов) (п. 16 ПБУ 9/99)	Налог удерживается налоговым агентом – лицом, выплатившим дивиденды (ст. 275 НК)
Доход в виде стоимости имущества, полученного по безвозмездной помощи (содействию) в порядке, установленном 95-ФЗ «О безвозмездной помощи РФ...» от 04.05.99.	Признается в полном объеме (ПБУ 9/99)	Не признается доходом (п. 1 п/п. 6 ст. 251 НК)
Доход в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования	Признается в полном объеме (ПБУ 9/99, ПБУ 13/00)	Не признается доходом, при выполнении условий п.1 п/п. 14 ст. 251 НК
Доход в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости	Признается в полном объеме (п. 20 ПБУ 19/02)	Не признается доходом (п. 1 п/п. 24 ст. 251 НК)
Доход в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг	Признается в полном объеме (п. 39 ПБУ 19/02)	Не признается доходом (п. 1 п/п. 25 ст. 251 НК)
Доходы по сделкам по цене ниже рыночной	Ограничение Не признаются доходами	Признаются в соответствии со ст.40 НК

Рассмотрим на примере одну из ситуаций, когда между бухгалтерским и налоговым учетом есть различия.

Встречаются ситуации, когда в налоговом учете доходы, относящиеся к нескольким отчетным периодам, признаются единовременно, а в бухгалтерском учете постепенно. В этом случае возникает вычитаемая временная разница (п. 11 ПБУ 18/02), что приводит к формированию отложенного налогового актива (п. 14 ПБУ 18/02).

ООО «Город» оказывает услугу по утилизации отходов. 30.09.09 организация реализовала 10 талонов на обслуживание общей стоимостью 118000 руб., включая НДС 18%. Срок обслуживания – с 01.10.09 по 30.09.10 включительно.

На счетах бухгалтерского учета операции отражаются проводками.

30.09.09:

Дебет 51. Кредит 98 – 118000 руб. – в составе будущих периодов учтены средства от продажи талонов.

Дебет 98. Кредит 68 – 18000 руб. (118000 руб. * 18/118) – начислен НДС.

В налоговом учете ООО «Город» признает доходы одновременно, поскольку применяет кассовый метод.

30.10.09 при реализации талонов в налогооблагаемые доходы одновременно включается сумма 100000 руб. (118000 – 18000).

В бухгалтерском учете возникла вычитаемая временная разница в сумме 100000 руб. и соответствующий ей отложенный налоговый актив.

Дебет 09. Кредит 68 – 20000 руб. (100000 руб. * 20%) – начислен отложенный налоговый актив.

Ежемесячно, начиная с 10.09 по 09.10, бухгалтерия относит на доходы 1/12 часть дохода будущих периодов в сумме 9833,33 руб. При этом производятся следующие записи.

Дебет 98. Кредит 90-1 – 9833,33 руб. – отражена выручка от реализации услуг по утилизации отходов.

Дебет 90-3. Кредит 68 – 1500 руб. (9833,33 руб. * 18/118) – начислен НДС с выручки от реализации услуг.

Дебет 68. Кредит 98 – 1500 руб. (18000 руб./12 мес.) – принят к вычету НДС в части списанной суммы доходов будущих периодов.

Дебет 68. Кредит 09 – 1666,67 руб. ((9833,33 – 1500 руб.) * 20%) – списана часть отложенного налогового актива, приходящаяся на доходы будущих периодов.

В бухгалтерском и налоговом учетах часто используются одни и те же понятия, но в совершенно разных значениях, что создает дополнительные трудности на пути сближения двух учетов. Данная проблема связана с тем, что у этих понятий принципиально разная основа. Налогообложение базируется на гражданско-правовых имущественных категориях, тогда как бухгалтерский учет, направленный на формирование финансовой отчетности, – на информационных категориях.

Однако в силу того, что у российского бухгалтерского учета функция формирования финансовой отчетности до настоящего времени была далеко не главной, а доминировали другие функции – прежде всего налоговая, российский бухгалтерский учет до сих пор опирается на гражданско-правовые имущественные категории. Это главная причина неудач внедрения в РФ МСФО и препятствие на пути повышения полезности и качества информации, формируемой в российском учете.

Разделение учетов нельзя назвать сугубо российским явлением. Оно в той или иной степени в разное время проявилось во всех национальных экономических системах, базирующихся на рыночных принципах. Само рождение налогового учета как явления в западных странах связано именно с налогообложением прибыли.

-
1. Федеральный закон от 21.11.96 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. от 03.11.06, №183-ФЗ).
 2. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть вторая, утвержденный Федеральным законом от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 30.07.10).
 3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008: Приказ Минфина РФ от 06.10.08 № 106н (с изм. от РФ от 11.03.09 № 22н).
 4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организаций»: ПБУ 9/99, утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 32-н. (ред. от 27.11.06).
 5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций»: ПБУ 10/99, утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33-н. (ред. от 27.11.06).
 6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль», ПБУ 18/02, утверждено приказом Минфина России № 114н от 19 ноября 2002 г. (в ред. от 11.02.2008)