

Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика: состояние, проблемы, перспективы
**БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ: СУЩНОСТЬ, РАЗЛИЧИЯ И
ПЕРСПЕКТИВЫ СБЛИЖЕНИЯ**

Сычева Надежда Александровна

Финансовый университет, Москва, Россия

E-mail: n.a.si4eva@yandex.ru

Проблемы ведения двух видов учёта, бухгалтерского и налогового, являются предметом профессиональных дискуссий специалистов на протяжении последнего десятилетия. В связи с этим рассмотрение перспектив сближения бухгалтерского и налогового учёта является актуальным и практически значимым.

Оба вида учёта представляют собой системы обобщения информации. Но в бухгалтерском учёте этот процесс нацелен на формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, а в налоговом - на определение налоговой базы.

Соответственно, более узким является перечень объектов налогового учёта, включая те хозяйственные операции, которые формируют или оказывают влияние на формирование доходов и расходов для целей налогообложения.

Инструментарий налогового учета опирается на инструменты бухгалтерского учета и включает:

- 1) сбор и регистрацию информации путем ее документирования в системе бухгалтерского учета;
- 2) обобщение информации в системе налогового учета на основе первичных учетных документов, включая бухгалтерские справки.

То есть бухгалтерский учет является своеобразной базой налогового учета, на основе документов бухгалтерского учета строится налоговый учет. При более детальном рассмотрении основной формой ведения налогового учета являются налоговые регистры, работа с которыми осуществляется на основе первичных документов бухгалтерского учета, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерских отчетов.

Информационные системы бухгалтерского и налогового учета совпадают и в общем виде включают в себя внешнюю и внутреннюю сферы, т. е. внешних и внутренних пользователей.

Способы ведения бухгалтерского учета включают: способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Способы ведения налогового учета:

- 1) на основе бухгалтерского учета, т. е. с опорой на вышеуказанные способы ведения бухгалтерского учета;
- 2) организация отдельного налогового учёта.

Главным отличием налогового учёта от бухгалтерского является его выборочный характер и разный порядок отражения различных доходов и расходов. Различия в отражении доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете можно свести к следующему:

- 1) доходы и расходы, которые не учитываются при формировании налога на прибыль, но наличествуют в бухгалтерском учете;

2) доходы и расходы, по которым в Налоговом кодексе РФ установлены нормы (размер, предельная сумма и т. д.), по которым данный расход/доход учитывается в налогооблагаемой базе;

3) доходы и расходы, которые отражаются в налоговом и бухгалтерском учете в одинаковом размере, но в разные моменты времени.

Основные различия бухгалтерского и налогового учета касаются таких критериев как:

- 1) классификация доходов;
- 2) классификация доходов от реализации (от обычных видов деятельности);
- 3) признание доходов от реализации (выручки от продаж);
- 4) признание доходов, полученных в порядке предварительной оплаты продукции, работ, услуг;
- 5) классификация расходов;
- 6) признание расходов;
- 7) классификация расходов по обычным видам деятельности;
- 8) порядок списания косвенных расходов;
- 9) определение стоимости материально-производственных запасов.

Различия между этими двумя сферами учета на сегодняшний день в нашей стране довольно существенны. Эксперты утверждают, что учетные системы служат разным целям и отличия между ними неизбежны. В результате нужен компромисс - максимальное сближение учетов с сохранением необходимых разниц.

В текущем 2014 году уже некоторые шаги были сделаны на пути сближения двух видов учета. Этим активно занимаются Правительство РФ и Министерство финансов РФ. Одним из ярких примеров, подтверждающих это, являются Основные направления налоговой политики России на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов. В соответствии с этим проектом, проводится и будет проводиться работа по сближению бухгалтерского и налогового учета путем внесения изменений в Налоговый Кодекс и, возможно, некоторых корректировок в правила бухгалтерского учета.

Другой пример - с учетом внесенных изменений, с 2013 года суммы "амортизационной премии" подлежат восстановлению только в том случае, если основные средства реализованы лицу, являющемуся взаимозависимым по отношению к налогоплательщику.

Одним из важных преобразований, направленных на сближение учетов, является упрощение налогового учета:

- 1) Датой реализации недвижимого имущества признается дата передачи недвижимого имущества, так как регистрация права собственности может занимать долгое время.
- 2) Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества, права на которые подлежат государственной регистрации, начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации.[1]
- 3) Определены области, в которых законодательством о налогах и сборах нецелесообразно устанавливать особые правила определения показателей, используемых при расчете налоговой базы, отличные от правил бухгалтерского учета.[2]

Также, в соответствии с Основными направлениями налоговой политики России на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов были проведены анализ и инвентаризация норм, обуславливающих существование различий между налоговым и бухгалтерским учетами. По итогам этой работы были определены области, в которых законодательством о налогах и сборах нецелесообразно устанавливать особые правила определения показателей, используемых при расчете налоговой базы, отличные от правил бухгалтерского учета. То есть полное объединение налогового и бухгалтерского учета нецелесообразно, так как прямая зависимость параметров налогообложения от правил бухгалтерского учета создаст предпосылки для возникновения налоговых последствий, в том числе уменьшения налоговой нагрузки на определенные категории налогоплательщиков, через изменение правил бухгалтерского учета в обход законодательства о налогах и сборах. Также нарушится правило нейтральности бухгалтерской информации, поскольку формирующее ее лицо становится напрямую заинтересованным в достижении определенных результатов (снижении налогового бремени и т.д.). Поэтому позиция чиновников перешла от объединения к сближению учетов.

Некоторые способы, которые являются основными преобразованиями, на наш взгляд, смогли бы сблизить два учета (важно заметить, что в некоторых случаях, не противоречащих Налоговому Кодексу и правилам бухгалтерского учета, организация сама может выбрать эти способы в рамках своей учетной политики, чтобы упростить ведение этих двух видов учета):

- *установить в них одинаковые принципы начисления амортизации на ОС.* Так как бухгалтерском учете существует четыре метода начисления амортизации на основные средства (линейный, метод уменьшаемого остатка, метод списания стоимости пропорционально объему продукции или работ и метод списания по сумме чисел лет срока полезного использования[3], а в налоговом только два (линейный и нелинейный[4]), то закрепление одинаковых методов учета позволит сблизить эти два вида учета.
- *установить одинаковые способы определения стоимости сырья, материалов, товаров.* В налоговом и бухгалтерском учете таких методов три: ФИФО, оценка по стоимости каждой единицы и оценка по средней стоимости. Значит, организация может установить в обоих учетах любой из указанных методов.
- *выбрать кассовый метод признания доходов и расходов в обоих учетах, либо в обоих отказаться от него.* На кассовый метод установлен ряд ограничений, которые совершенно различны для бухгалтерского и налогового учета. В бухгалтерском учете его могут применять только субъекты малого предпринимательства.[5] А в налоговом - только предприятия, выручка которых не превышает 1 млн. рублей за каждый из предыдущих четырех кварталов.[6]
- *утверждение в качестве прямых расходов те, которые в бухгалтерском учете отражаются на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».* В НК РФ расходы делятся на прямые и косвенные. В бухгалтерском учете - расходы основного и вспомогательного производства, общепроизводственные и общехозяйственные. Поэтому в налоговом учете необходимо включить в состав прямых расходов расходы основного и вспомогательных производств.
- *отказ в налоговом учете от начисления амортизационной премии.* Но этот способ сближения может вызвать много недовольств со стороны крупных предприятий, в которые доля основных средств в активах составляет незначительную часть, так

как именно благодаря этой премии организация может снизить сумму налога на прибыль.

- *отказ в бухгалтерском учете от проведения переоценки основных средств.* Суть проблемы в том, что сумма дооценки или уценки отражается только в бухгалтерском учете. В налоговом - нет, то есть не изменяет первоначальную стоимость, исходя из которой компания начисляет амортизацию. Поэтому переоценка приводит к различиям в учетах.
- *включение в налоговом учете в первоначальную стоимость основных средств всех расходов, связанных с приобретением.* В бухучете все расходы на основное средство, связанные с его приобретением, вплоть до момента введения в эксплуатацию, включаются и увеличивают первоначальную стоимость. В налоговом - нет. Поэтому, чтобы первоначальная стоимость совпадала, необходимо включать расходы в первоначальную стоимость в налоговом учете.

Одним из самых важных моментов сближения учетов является задача не усложнять учет. И с другой стороны, нельзя лишать предприятия прибыли, чтобы оставался стимул и смысл их существования, чтобы они могли использовать ее на развитие и самофинансирование.

Но все возможные способы лишь частично позволят сблизить учеты. Дело в том, что для полного их сближения необходимо внести очень много изменений, что невозможно сделать сразу. Только приведенные нами способы требуют большого профессионализма, средств и времени.

Также важно оговориться, что существует серьезная проблема, связанная с изменениями в Налоговом кодексе и в Положениях по бухгалтерскому учету. Даже постепенное движение бухгалтерского учета к МСФО влечет за собой открытие новых границ в отчетности. Чем больше поправок, тем внимательнее нужно к ним относиться.

Остается надеяться, что изменения, ведущие к сближению учетов, будут продолжаться, причем максимально «безболезненно» для предприятий и бизнеса.

[1]Налоговый кодекс Российской Федерации (ст.259) (Режим доступа: <http://www.consultant.ru>).

[2]Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (30 мая 2013 г.)<http://www.consultant.ru/>

[3]Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 от 30 марта 2001 г. N 26н (п.18) <http://www.consultant.ru/>

[4]Налоговый кодекс Российской Федерации (ст.259, п.1) <http://www.consultant.ru/>

[5]Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 от 6 мая 1999 г. N 32н <http://www.consultant.ru/>);

[6]Налоговый кодекс Российской Федерации (ст.273, п.1) <http://www.consultant.ru/>

Источники и литература

- 1) Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>);
- 2) Налоговый кодекс Российской Федерации (Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>);
- 3) Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (30 мая 2013 г.) (Режим доступа:

<http://www.consultant.ru>);

- 4) Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 от 6 мая 1999 г. N 32н (Режим доступа: <http://www.consultant.ru>/);
- 5) Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 от 30 марта 2001 г. N 26н (Режим доступа: <http://www.consultant.ru>/).