

Во всех странах выбор упрощенной системы является добровольным и может расцениваться в качестве взаимовыгодного для двух сторон. С одной стороны, налогоплательщики минимизируют налоговые платежи, упрощают процедуру расчета с бюджетом, с другой стороны, – государство, которое заинтересовано в получении налоговых доходов через сокращение издержек на функционирование налогового аппарата. Поэтому специальные налоговые режимы в той или иной степени удовлетворяют обе стороны.

#### Библиографический список

1. «РЭСПУБЛИКА»: Упрощение «строптивых» [Электронный ресурс] // «РЭСПУБЛИКА». – 2012. – №202(5617), 24.10.2012г. – Режим доступа: <http://www.respublika.info/5617/collocutor/article57576/>.
2. Казахстанская правда: В Казахстане количество активных субъектов предприни-

мательства увеличилось на 23% – Электронный ресурс // Казахстанская правда. – 2012. – № 431-432 (27250-27251) 12.12.2012. – Режим доступа : <http://www.kazpravda.kz/c/1343289252>.

3. Федеральная налоговая служба Российской Федерации // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru/>.

4. Налоговый кодекс Республики Беларусь // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p0=Hk0200166&p2=%7BNRPA%7D>.

5. Кодекс Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/Page.s/default.aspx>.

6. Налоговый кодекс РФ // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/10900200/>.



УДК 338.93:658.5 (470.57)

Ю.Я. Рахматуллин

## СООТВЕТВИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ОТ ПРОДАЖ

**Ключевые слова:** доходы, расходы, учет, продажи, бухгалтерский учет, налоговый учет, налог на прибыль, налоговый кодекс, амортизация, регистр.

#### Введение

По нашему мнению, формирование обособленного существования налогообложения и бухгалтерского учета может иметь негативные последствия для последнего, так как в отечественной хозяйственной системе останется малоэффективной бухгалтерская информация при ее использовании в управленческих целях. В последнее время вопрос разделения бухгалтерского и налогового учета приобретает особую актуальность, так как новое налоговое законодательство привело к все большему обособлению налоговых расчетов и бухгалтерского учета. Новый порядок, установленный главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ (в ред. Федерального закона от 24.07.02 г. № 104-ФЗ), делает все менее совместимым бухгалтерский и налоговый учет в России. В ней впервые приводятся понятия, принципы и порядок организации налогового учета, а также она уста-

навливает по большей части иные правила учета доходов и расходов для исчисления налога на прибыль, отличные от предусмотренных Положениями по бухгалтерскому учету [1].

**Целью данного исследования** являются пути улучшения методики соответствия доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. **Задача** – изучение различных проблем в бухгалтерском и налоговом учете с учетом нормативных документов РФ.

#### Результаты и их обсуждение

Интеграция налогового и бухгалтерского учета должна идти по двум направлениям. Первое – приближение правил признания доходов и расходов в налоговом учете к правилам, принятым в бухгалтерском учете. Различия между ними объективны и неизбежны, поскольку правила налогового учета устанавливаются в зависимости от целей налоговой политики государства, а правила бухгалтерского учета подчинены задаче формирования полной и достоверной информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях организации на основе принципов, признанных отечествен-

ными и международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности. Однако каждое отличие правил налогового учета от бухгалтерского учета 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 учета правил, следование которым требует ведения самостоятельного налогового учета, обособленного от системы бухгалтерского учета. Второе – устранение случайных, не принципиальных и неоправданных различий в суммах доходах и расходах, признаваемых в налоговом и бухгалтерском учете по одним и тем же правилам. Эти различия являются следствием применения разных группировок доходов и расходов, различных технических приемов определения расходов и доходов и способов их учета [2]. Сейчас идет процесс формирования учетной информации о доходах и расходах организации в системе финансового и налогового учета, а также целесообразны интегрированные системы финансового и налогового учета в рамках единой учетной 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. То есть классификация доходов для исчисления налога на прибыль отличается от классификации доходов, учитываемых в соответствии с п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

Наиболее важным для деятельности предприятий представляется исследование особенностей налогового учета производственных затрат. Состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль, отличается от состава расходов, учитываемых согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н. К тому же необходи-

мо отметить, что в 25-й главе 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 учету «Учет 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 учете учитываются в меньшем размере или не учитываются совсем по сравнению с налоговым учетом, 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 давших 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 учета, меньше суммы налога по данным налогового учета. Поэтому приходится доначислять налог на прибыль, т.е. отражать в бухгалтерском учете ПНО и делать записи по дебету счета 99, субсчет «ПНО» и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» [5].

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

Приведем различия в порядке амортизации основных средств, принятом в бухгалтерском учете и в целях исчисления налога на прибыль, которые оказывают влияние на финансовый результат (табл. 1) [6, 7].

С введением в действие главы 25 Налогового кодекса РФ предприятия обязаны вести аналитические регистры налогового учета, которые предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы. Формы

регистров налогового учета разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения. Таким образом, какие-либо унифицированные формы налогового учета 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 учета и документооборота первичных регистров бухгалтерского учета, принятыми в организации, а также отраслевыми особенностями осуществления предпринимательской деятельности.

Как следует из текста статьи 314 Налогового кодекса РФ, корреспонденция счетов бухгалтерского учета в налоговых регистрах не указывается, но бухгалтерские проводки нужно приводить как справочную информацию, чтобы облегчить встречную сверку данных бухгалтерского и налогового учета, а также для последующего сравнительного анализа. К тому же данные бухгалтерского учета в налоговых регистрах нужны для того, чтобы проводить анализ используемых методов в бухгалтерском и налоговом учете и принимать наиболее оптимальные варианты взаимодействия этих двух систем.

Если предприятием будет принято решение об организации налогового учета основных средств и амортизации аналогично бухгалтерскому, то, по нашему мнению, целесообразно применять унифицированные формы бухгалтерского учета основных средств, используемые в финансовом учете [8].

Одним из способов организации учетных регистров по начислению амортизации по

основным средствам в соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством является деление всех основных средств на 2 группы: основные средства, суммы амортизационных отчислений по которым совпадают и не совпадают в бухгалтерском и налоговом учете.

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

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

- на основные средства, используемые в производстве продукции (выполнении работ и услуг), которые можно разделить на следующие виды: здания и сооружения, машины, оборудования, 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.

Таблица 1

Сравнение методов амортизации по бухгалтерскому и налоговому учету

Глава 25 НК РФ	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»
Способы	
Линейный, нелинейный	Линейный. Способ уменьшаемого остатка. Снижение стоимости по суммам чисел лет срока полезного использования. Списание стоимости пропорционально объему 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, утвержденном правительством	Самостоятельно
Амортизируемым имуществом признается с первоначальной стоимостью более 40000 руб.	более 40000 руб.

Предлагаемый сдвоенный аналитический регистр  
«Начисление амортизации основных средств»  
при расхождении налогового и бухгалтерского учета

№ п/п	Виды и наименование основных средств	Имущество		Метод начисления		Стоимость имущества, руб.		Норма амортизации, %		Начислено для налогообложения, руб.	Для целей бухгалтерского учета			Отклонение налогового от бухгалтерского учета
		амортизационная группа	срок полезного использования, мес.	для налогового учета	для бухгалтерского учета	первоначальная (восстановительная)	остаточная	для налогового учета	для бухгалтерского учета		дебет	кредит	сумма, руб.	
<b>ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ В ПРОИЗВОДСТВЕ ПРОДУКЦИИ (ВЫПОЛНЕНИЕ РАБОТ, ОКАЗАНИЕ УСЛУГ)</b>														
1.	Оборудование, всего	X	X	X	X	200000	186900	X (мес.)	X	6224	X	X	3338	2886
	в т.ч. сенокосилка тракторная	4	60	н/л	л	140000	130830	3,33	1,67	4357	20	02	2338	2019
	и т.д.	4	60	н/л	л	60000	56070	3,33	1,67	1867	20	02	1000	867
2...	Итого по группе	X	X	X	X	390000	301000	X (мес.)	X	26670	X	X	14860	11810
<b>ПРОЧИЕ ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА</b>														
1...	Транспорт...													
	Всего													

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

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

В случае расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом мы предлагаем вести сдвоенный аналитический регистр бухгалтерского и налогового учета «Начисление амортизации основных средств» (табл. 2), а также адаптировать расчетную ведомость Т-51 для исчисления налога на прибыль [9]. Для того, чтобы в расчетной ведомости формировались данные для целей налогообложения, необходимо разде-

лить всех работников по предприятию на работников, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), и прочих работников. Заработная плата первых будет относиться к переменным расходам на оплату труда, зарплата вторых – к постоянным расходам. Данное деление целесообразно провести «в горизонтальном» разрезе:

- если у организации большое число работников, можно по каждой из этих групп вводить отдельную расчетную ведомость. При этом желательно форму расчетной ведомости дополнить итоговой строкой, в которой будут отражаться суммы конкретных видов начислений и удержаний по всем работникам;

- если у организации небольшое число работников, то в рамках одной ведомости можно их фамилии разбить горизонтально по группам.

Согласно нормам НК РФ не все выплаты можно отнести на расходы организации, к тому же отдельные виды начислений нормируются в соответствии с действующим законодательством. Обеспечить получение данных в удобном виде можно путем следующего формирования графы «Начисления» расчетной ведомости.

Очевидно, что чем проще структура начислений работникам у конкретной организации, тем проще форма адаптированной расчетной ведомости.

### Заключение

Методом конструктивного расчета нами подсчитаны трудозатраты бухгалтера, в случае:

а) при использовании налоговых регистров без дублирования записей по бухгалтерском учету. Трудозатраты на расчет 1 налогового регистра и сверку данных с бухгалтерским учетом составят 30 чел/ч;

б) при дублировании записей в бухгалтерском и налоговом учете. Трудозатраты на расчет 1 налогового регистра и сверку данных с бухгалтерским учетом составят 20 чел/ч.

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

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

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

### Библиографический список

1. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов. – СПб.: Питер, 2003. – 256 с.

2. Юдина Л.Н. Об интеграции бухгалтерского и налогового учета // Всё для бухгалтера. – 2006. – № 14. – 20 с.

3. Сытник О.Е. Интеграция систем финансового и налогового учета в части формирования информации о доходах и расходах организации // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 21. – 15 с.

4. Римов А.В. Методы определения доходов и расходов. Комментарий к главе 25 Налогового кодекса РФ // Главбух. – 2001. – № 17. – С. 77-85.

5. Терехова В.А. Об изменениях в учете расчетов 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. Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 N 26н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».

8. Сытова Е.В. Бухгалтерский учет и налогообложение // Материалы научной конференции. – М.: Изд-во МСХА, 2000. – С. 121-124.

9. Рахматуллин Ю.Я., Хабиров Г.А. Об бухгалтерском и налоговом учете амортизации основных средств и расходов на оплату труда в коммерческих организациях // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2005. – № 4. – С. 36-37.

