

Н.Е. Смольянинов, А.Р. Ахтямова

Уфимский государственный авиационный технический университет, г. Уфа

ГАРМОНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА В РОССИИ

Стратегическая цель Российской Федерации заключается в постепенном вхождении страны в мировое экономическое сообщество. Формирование новой экономической политики находит свое отражение в изменениях законодательной базы Российской Федерации и оказывает влияние в первую очередь на финансовую деятельность предприятий, а, соответственно, на принципы и формы ведения бухгалтерского и налогового учета.

Реализация стратегического курса Российской Федерации на интеграцию в мировое экономическое пространство обуславливает необходимость в гармонизации бухгалтерского и налогового учета и отчетности с международными стандартами, а для этого необходима гармония систем учета внутри страны.

Под гармонизацией понимают взаимное согласование, сведение в систему, унификацию, координацию, упорядочение, обеспечение взаимного соответствия; увязку разных систем учета и отчетности, обеспечение их непротиворечивости на базе основополагающих законодательных документов [6].

Для отражения различий в системах учета начнем с анализа определений и сущности бухгалтерского и налогового учета организаций.

Бухгалтерский учет – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций [5, с. 17].

Кроме того бухгалтерский учет является системой, которая измеряет параметры деловой активности и представляет их в виде отчета и конечных выводов для принятия решений руководством компаний [3, с. 71].

Основными этапами бухгалтерского учета являются сбор, регистрация и обобщение информации.

В свою очередь налоговый учет – это система обобщения информации для формирования налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ [5, с. 17].

Налоговым учетом является совокупность всех действий бухгалтера, связанных с налогообложением (составление налоговых деклараций, выписка и ведение журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и продаж и т.д.).

Выделяют два варианта ведения налогового учета.

Первый вариант. Налоговый учет, как правило, состоит только из этапа обобщения информации. Сбор и регистрация информации путем ее документирования осуществляется в системе бухгалтерского учета. Таким образом, в основе налогового учета лежат первичные учетные документы, включая бухгалтерские справки [5].

Второй вариант предполагает раздельное ведение бухгалтерского и налогового учета двумя самостоятельными структурными подразделениями. В этом случае налоговый учет также включает этапы сбора и регистрации информации. Ведение учетов на предприятии раздельно 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. При использовании этого способа на основе одних и тех же первичных документов отдельно друг от друга формируются не связанные между собой регистры бухгалтерского учета и регистры налогового учета.

Из определений видно, что бухгалтерский учет охватывает все виды операций, то есть его значение шире в отличие от налогового учета, который рассматривает лишь операции в отношении налогообложения.

Для более подробного анализа различий систем учета необходимо сравнить их нормативно-правовую базу.

Нормативно-правовая база бухгалтерского учета включает четыре уровня [4, с.14]:

1 уровень – Законодательный. Сюда относят закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете»;

2 уровень – Нормативные акты. Положения (стандарты) бухгалтерского учета, раскрывающие основные принципы бухгалтерского учета, установленные вышеназванным законом, взаимосвязи с другими законодательными актами, регуливающими хозяйственную деятельность организаций, План счетов бухгалтерского учета, определяющий порядок применения правил бухгалтерского учета на счетах бухгалтерского учета;

3 уровень – методические указания (инструкции, рекомендации и тому подобные документы) по бухгалтерскому учету различных видов имущества, денежных средств и обязательств;

4 уровень – рабочие документы организации, определяющие внутренние правила бухгалтерского учета имущества, расчетов и обязательств, базирующиеся на документах предыдущих уровней.

Нормативно-правовая база налогового учета регламентируется НК РФ ст. 4 и ст.7 [1]:

1 уровень – Законодательный. Налоговый кодекс РФ, Федеральные законы, принятые в соответствии с ним;

2 уровень – Нормативные акты. Законы субъектов РФ;

3 уровень - Нормативно-правовые акты местных органов власти;

4 уровень - Международные соглашения.

Предварительный анализ систем бухгалтерского и налогового учета показал, что их коренные различия заложены в структуре доходов и расходов, что не способствует, во многом, их однозначному толкованию.

В бухгалтерском и налоговом учете понятие «доход» определяется практически одинаково. В пункте 2 ПБУ 9/99 под доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников[2]. В НК РФ согласно ст. 41 доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии со II частью НК РФ.

Однако структура доходов в бухгалтерском и налоговом учете отражена по-разному (см. табл. 1).

Таблица 1

Виды доходов в бухгалтерском и налоговом учете

| Доходы в бухгалтерском учете (ПБУ 9/99) | Доходы в налоговом учете (ст.248 НК РФ) |
|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| 1. Доходы от обычных видов деятельности; | 1. Доходы от реализации товаров и имущественных прав; |
| 2. Прочие доходы. | 2. Внереализационные доходы. |

В налоговом учете к внереализационным доходам относятся доходы от деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией. В бухгалтерском учете им соответствуют прочие доходы, не являющиеся доходами от обычных видов деятельности. Но ни в налоговом законодательстве, ни в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет, не указаны критерии, обязывающие организации отражать эти доходы тем или иным образом. Такое решение должно быть принято организацией и закреплено в приказах об учетной политике в целях бухгалтерского и налогового учета.

В пункте 2 ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [2].

В соответствии со ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимают экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимают затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Анализ дефиниции «расходы» и их структуры показал, что группировка в бухгалтерском и налоговом учете совпадает с группировкой доходов.

Виды расходов представлены в таблице 2.

Таблица 2

Виды расходов в бухгалтерском и налоговом учете

| Расходы в бухгалтерском учете | Расходы в налоговом учете |
|-------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| 1. Расходы по обычным видам деятельности; | 1. Расходы, связанные с производством и реализацией |
| 2. Прочие расходы. | 2. Внереализационные расходы. |

Отсюда следует, что проблемы гармонизации расходов и направления их решения могут быть схожи с проблемами и решениями относительно доходов.

На основе проведенного сравнительного анализа, можно утверждать, что в системах бухгалтерского и налогового учета заложены различия как в составе доходов и расходов, так и в условиях их признания.

Сравнение основных положений систем бухгалтерского и налогового учета дано в таблице 3.

Сравнение систем бухгалтерского и налогового учета

| Объект сравнения | Бухгалтерский учет | Налоговый учет |
|-----------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Основные этапы | Сбор, регистрация и обобщение информации. | 1 вариант: Обобщение информации. 2 вариант: Сбор, регистрация и обобщение информации. |
| 2. Охват деятельности предприятия | Все виды операций, происходящих на предприятии в отношении имущества, капитала и обязательств предприятия. | Операции в отношении доходов и расходов. |
| 3. Основные потребители финансовой отчетности | Инвесторы, кредиторы, конкуренты и другие заинтересованные пользователи. | Фискальные органы государства. |
| 4. Обязательность ведения учета | Требуется по законодательству о бухгалтерском учете. | Обязателен по НК РФ. |
| 5. Нормативно-правовая база | ФЗ РФ «О бухгалтерском учете», федеральные законы, постановления, указы, ПБУ, методические указания, организационно-распорядительная документация. | Налоговый кодекс РФ, ФЗ о налогах и сборах, принятых в соответствии с НК РФ, законы о налогах субъектов РФ, нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах. |
| 6. Используемые измерители | Денежные, трудовые, натуральные. | Денежные. |
| 7. Документирование в учете | Обязательное, непрерывное, сплошное. | Обязательное, непрерывное. |
| 8. Частота отчетности | Квартальная и годовая. Регламентирована стандартами бухгалтерской отчетности. | По налоговым (отчетным) периодам согласно налоговому законодательству. |
| 9. Виды доходов | Доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. | Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы. |
| 10. Виды расходов | Расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы. | Расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. |

| Объект сравнения | Бухгалтерский учет | Налоговый учет |
|------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 11. Методы признания доходов | В момент заключения договора; в момент исполнения договора; в момент получения денег. | Метод начисления и кассовый метод. |
| 12. Виды амортизации. | Линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме числа лет срока полезного использования, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). | Линейный метод, нелинейный метод. |
| 13. Методы оценки запасов | По себестоимости каждой единицы; По средней себестоимости; ФИФО. | По себестоимости каждой единицы; По средней себестоимости; ФИФО; ЛИФО. |

Также несоответствия в формировании финансового результата в бухгалтерском и налоговом учете проистекает из права налогоплательщика определять доходы и расходы исходя из двух вариантов: по мере оплаты либо по мере отгрузки продукции, товаров, работ и услуг. Учитывая, что в бухгалтерском учете данные формируются с учетом допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принципа начисления), при применении для целей налогообложения первого варианта (по мере оплаты) у организации возникают сложности с формированием налогооблагаемой базы, особенно в части расходов, принимаемых к вычету.

Ряд противоречий в этих системах также обусловлены отклонением от норм, лимитов и нормативов. Несмотря на то что все фактические затраты, связанные с производством и реализацией продукции, товаров, работ и услуг, формируют их себестоимость, для целей налогообложения некоторые расходы принимаются в пределах установленных законом ограничений.

Разницы также могут возникать в связи с применением различных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль.

В связи с этим сумма амортизации, которая начислена в бухгалтерском учете, может превышать ту, что рассчитана по правилам налогового учета, и наоборот.

Таким образом, основная проблема, по нашему мнению заключается в следующем. Как организации, так и налоговые органы пользуются в целях учета действующим законодательством. Но налоговый кодекс определенно весомей законов бухгалтерского учета. Кроме того, с точки зрения фискальной эффективности, законы не могут использоваться независимо друг от друга, а поэтому должны быть унифицированы.

Все вышеизложенное представляет собой существенные проблемы при функционировании целостной системы учета, для устранения указанных несоответствий необходимо предпринять ряд мер:

1. *Внести в налоговое законодательство нормы закона «О бухгалтерском учете» отдельным разделом.* Однако, тут могут возникнуть другие проблемы, например: консервативному обществу России будет сложно принять новый порядок. Можно поступить и другим образом, отменить ФЗ « О бухгалтерском учете» и по примеру зарубежных стран регулирование бухгалтерского осуществлять через СРО (саморегулируемые организации) бухгалтеров.
2. *Необходимо ужесточить наказания за уклонение от уплаты налогов.* Именно эти меры поддерживают эффективную деятельность СРО за рубежом. Поднятие штрафных санкций и увеличение сроков уголовного наказания, несомненно, приведут к возрастанию порядка в сфере налогообложения на предприятии.
3. *Для сближения двух систем учета необходимо предусмотреть одинаковые положения учетной политики.* Например:
 - Сближение стоит начать с момента оприходования актива. Так, материалы можно отражать в бухгалтерском учете, так же как и в целях налогообложения, по фактическим ценам, а не по учетным.

- Установить одинаковые методы списания каждого вида имущества в обоих видах учета. При выборе стоит учесть, что ряд методов, предусмотренных в одном учете, может отсутствовать в другом, и наоборот. К примеру, в отношении сырья, материалов, товаров и финансовых вложений можно применять метод ФИФО. Он предусмотрен и для налогового, и для бухгалтерского учета.
- Унифицировать методы начисления амортизации.

Литература

1. Налоговый кодекс РФ. – М.: Эксмо, 2009. – 784 с.- (Российское законодательство).
2. ПБУ 1-22. Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Методические указания. – Новосибирск: Сиб. унив. изд-во, 2009. – 235 с. – (Кодексы и законы России).
3. Дмитриевский Б.С. Автоматизированные информационные системы управления инновационным наукоемким предприятием. – М.: "Издательство Машиностроение-1", 2006. – 156 с.
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2008. — 592 с. — (Серия «Высшее образование»).
5. Налоговый учет и налоговая отчетность : учеб. пособие / Г.Г. Нестеров, А.В. Терзиди. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Эксмо, 2009. – 320 с. – (Высшее экономическое образование).
6. Экономика и право: Словарь-справочник / Л.П. Кураков, В.Л. Кураков, А.Л. Кураков – М.: Вуз и школа, 2004. – 1072 с.