

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.