

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИХ АСПЕКТОВ УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ ПРИ ПОСТРОЕНИИ УЧЕТНЫХ РЕГИСТРОВ

Методология совмещенного бухгалтерского и налогового учета реализована в разработках соответствующих форм учетных регистров в целях оптимизации информационного обеспечения пользователей о причинах расхождений между прибылью, отражающей итоги бизнеса, и налогооблагаемой прибылью. Использование предлагаемой методологии учета и форм учетных регистров позволит руководству хозяйствующих субъектов оптимизировать финансовую политику.

Формирование системы налогового учета, вмененной с 2002 года в обязанности налогоплательщиков налоговым законодательством, основывается на совокупности показателей, прямо или косвенно влияющих на сумму налогооблагаемой базы, а также на критериях их систематизации в аналитических регистрах. Эти регистры также должны разрабатываться налогоплательщиками самостоятельно [1, с. 148]. Их понятие как сводных форм систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями статьи 314 НК РФ, неоднозначно воспринято бухгалтерским сообществом. В качестве образцов таких регистров и методологического решения системы налогового учета МНС России предложило формы регистров-расчетов формирования информации об объектах учета [2, с. 1-18].

Однако предложенные формы регистров не раскрывали процесса и системы накопления информации и справедливо критиковались в экономической литературе [9, с. 5]. Их цель – установить правила и порядок систематизации конкретной информации в соответствии с законодательными и нормативными актами – не была достигнута. Более того, главный их недостаток, как объект критики, состоит в том, что регистры бухгалтерского и налогового учета по одним и тем же элементам учета разобщены, хотя заполняются на основе одних и тех же первичных документов. Всего было выделено пять групп регистров:

- регистры промежуточных расчетов,
- регистры учета состояния единицы налогового учета,
- регистры учета хозяйственных операций,

- регистры формирования отчетных данных,
- регистры целевых средств некоммерческих организаций.

Один из рекомендованных регистров приведен в таблице 1. Критическая оценка его данных свидетельствует об однообразном перечислении обязательных реквизитов, не отражающих содержания информации. Представленные МНС РФ формы регистров не решили проблемы методологии налогового учета. Не решена она в полной мере и до сих пор, несмотря на то, что со времени выхода главы 25 НК РФ прошло более четырех лет и отдельные автоматизированные системы бухгалтерского учета – «Галактика», «Парус» и другие в целом довели свои разработки налогового учета до логического конца. Однако в ряде случаев распечатки информации, накопленной в регистрах налогового учета, либо отсутствуют, либо не отражают нужной информации, в частности не расшифровывают по объектам учета размеров накопленных и зачитываемых налоговых активов и обязательств в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Это делает невозможным контроль над правильностью учета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и самого налога.

С одной стороны, это обусловлено тем, что в самой главе 25 НК РФ не был решен важнейший методологический вопрос о взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета, а ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утвержденное Приказом Минфина от 19.11.02 года №114н [3], где эта проблема решалась, вышло год спустя. Это послужило основанием для активизации разработок методологии раздельного и параллельного ве-

дения бухгалтерского и налогового учета. На этих концепциях и строились разработки большинства автоматизированных программ, в которых не всегда предусматривался учет разниц, возникающих между суммами признанных в бухгалтерском и налоговом учете доходов и расходов, а также формируемых на их основе налоговых активов и налоговых обязательств. В этой связи все разработки потребовалось позже корректировать с учетом требований ПБУ 18/02, поскольку реально уплачиваемый в бюджет налог на прибыль организаций стал выводиться на счета бухгалтерского учета, причем в соответствии с правилами налогового законодательства, выраженными в учете разниц.

В этом нормативном акте Министерство финансов четко определило важность и целесообразность совершенствования методологии учета возникающих разниц и формируемых на их основе постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств. Как отмечено в п. 1 ПБУ 18/02, «применение Положения позволяет отражать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различие налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от текущего налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль» [5, с. 197].

Следовательно, перед хозяйствующим субъектом стоит задача так организовать учет, чтобы зафиксировать все различия между бухгалтерским и налоговым учетом и прибыли, и налога на прибыль и получить по данным счетов бухгалтерского учета ту сумму налога на прибыль, которую организация фактически платит в бюджет. До 2003 года, то есть до выхода ПБУ 18/02, эта задача не ставилась. Получалось, что суммы налогооблагаемой прибыли и налога на прибыль, отражаемые в декларации по налогу на прибыль и в отчете о прибылях и убытках, не увязывались между собой, а после введения указанного ПБУ в результате соответствующих корректировок должны увязываться и отражаться на счетах бухгалтерского учета.

Чтобы понять это, важно разобраться в содержании ПБУ 18/02 и механизме учета, за-

Таблица 1. Регистр-расчет формирования стоимости объекта учета

№	Наименование показателя	Источник информации
1.	Наименование объекта учета	Первичный документ (накладная, акт приема-передачи основного средства и т. п.)
2.	Дата признания объекта учета	Первичный документ (иные источники информации)
3.	Наименование операции	По данным соответствующих регистров
4.	Количество (в натуральном измерении)	Первичный документ
5.	Сумма	По данным соответствующих регистров
6.	Стоимость объекта учета	Расчетным путем (сумма расходов, указанных по строке 5, по всем видам операций, связанных с приобретением данного объекта)

чета и списания формируемых на основе постоянных и временных разниц соответствующих групп налоговых активов и обязательств. В Плана счетов для них были предусмотрены соответствующие счета бухгалтерского учета, 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Однако, судя по публикациям в экономической литературе, результатам исследований авторов о применяемых на практике системах налогового учета, решение разрабатываемой проблемы осуществляется до сих пор разными специалистами по-разному и не всегда рационально, целесообразно, оптимально. Наше решение данной проблемы состоит в использовании концепции совмещенного бухгалтерского и налогового учета, так как она позволяет объединить, по сути, единую информационную систему, обеспечивающую всесторонние потребности управления. Для бухгалтерии предприятий это оборачивается существенным сокращением документооборота, трудоемкости операций по ведению учета, повышением контрольных функций по сверке информации, отраженной для целей бухгалтерского и для целей налогового учета в соответствии с требованиями ПБУ 18/02, а также формирования данных для заполнения бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговых деклараций, статистической отчетности.

Исследования авторов были направлены на оценку возможностей методологии совмещенного бухгалтерского и налогового учета, путем корректировок действующих бухгалтерских регистров учета доходов и расходов и разработки специальных налоговых регистров, если методы систематизации информации в этих видах учета существенно отличались. В этой связи в авторских регистрах начиная с 2002 года использовалась оптимальная система учетного процесса по накоплению и систематизации информации, максимально сближались оба вида учета, что повысило эффективность труда работников бухгалтерии на регистрацию одних и тех же операций для целей бухгалтерского и налогового учета на основе единства их принципов. Это по существу более совершенная методология, открывающая новое, более эффективное и перспективное направление для учета налогооблагаемых баз по всем видам налогов и сборов. Она в полной мере соответствует решению задачи, поставленной Министерством финансов РФ в Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу, по сближению правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета [4, с. 11].

Предлагаемые в экономической литературе [7, 8, 9 и др.] концепции учета указанных выше различий в основном соответствуют требованиям налогового законодательства, но методологии налогового учета как системы ими по существу не разработано. Критическая оценка предложений разных экономистов показала, что и Коваль Л.С. [7], и Куликова Л.И. [8], и другие в своих разработках отделили учет разниц от тех групп доходов и расходов, где они возникают в процессе бухгалтерского учета. Их разработки сводятся к тому, что в бухгалтерских регистрах записи осуществляются автономно по объектам учета. Затем в регистрах по учету налоговых активов и обязательств дублируются эти же объекты учета, отражаются разницы между суммами, признанными в бухгалтерском и налоговом учете, и рассчитываются налоговые активы и налоговые обязательства в размере ставки налога на прибыль, умноженной на суммы рассчитанных разниц. Это приво-

дит к дублированию учетных операций и повышению трудоемкости их учета. С одной стороны, на основе первичных документов отражаются в соответствующих регистрах доходы и расходы, формирующие прибыль до налогообложения, а с другой – по данным тех же первичных документов отражаются разницы и формируемые на их основе налоговые активы и налоговые обязательства. Разобщенность учета объектов, по которым возникают разницы, и формируемых налоговых активов и обязательств становится, ко всему прочему, причиной новых ошибок при их зачете и списании после выбытия объектов.

При отсутствии автоматизированных программ учет разниц и формируемых на их основе отложенных налоговых активов и обязательств является наиболее сложным процессом учета. На практике отсутствие учетных регистров по учету доходов и расходов для целей налогообложения приводит к тому, что бухгалтеры делают отдельную трудоемкую и бессистемную выборку сумм разниц, не признанных в налоговом учете, и допускают серьезные ошибки. В этих случаях отложенные налоговые активы и налоговые обязательства по существу только накапливаются и в нужный момент не зачитываются и не списываются. Более того, ПБУ 18/02 требует учета налоговых активов и налоговых обязательств по объектам. Следовательно, по каждому наименованию, скажем, объектов основных средств бухгалтерия должна отражать накопление, зачет и списание отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, что при ручной обработке информации без специальных методических разработок и учетных регистров сделать и без ошибок маловероятно.

Данные проблемы авторы [6, 4-17] решили путем разработки таких регистров учета, в которых по однократным записям формируется информация о доходах и расходах, признаваемых для целей бухгалтерского и для целей налогового учета, и одновременно рассчитываются и отражаются разницы между ними. Только в этом случае можно без ошибок правильно отразить суммы разниц отложенных налоговых активов и обязательств, а также установить дату начала за-

Таблица 2 Сводный регистр учета разниц в формировании доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» за июнь 2006г.

Виды доходов расходов	№ регистра	Сальдо накопленных на начало периода разниц, формирующих		Отражено разниц в отчетном периоде								Расчет отложенных активов и обязательств для записи на счетах бухгалтерского учета в отчетном периоде				Условный расход (доход) из ф.№2	Текущий налог на прибыль (гр.19 - гр.15+гр.17- гр.18)	Сальдо для отражения в балансе		
				суммы, признанные в БУ	суммы, признанные в НУ	постоянные для формирования		временные для формирования		сальдо, накопленное на конец периода разниц, формирующих								будущие ожидаемые постоянные разницы	24% от гр.12	24% от гр.13
						ОНА	ОНО	ОНА	ОНО	ОНА	ОНО									
Амортизация	5	10000	-	5876	2249	-	-	3627	-	13627	-	-	-	-	-	-	-	3270	-	
Проценты за кредит	6	-	-	3193	11918	-	244	-	8969	-	8969	-	-	-	2153	-	-	-	2153	
Итого за месяц		10000	-	9069	14167	-	244	3627	8969	13627	8969	-	-	870	2153	-	-	3270	2153	
Итого с начала года																				

Таблица 3 Учетная политика для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения

Элементы учетной политики	В целях бухгалтерского учета.	Нормативный документ	В целях налогового учета	Нормативный документ
1. Методы определения выручки для исчисления налога на прибыль. Дата возникновения обязанности по начислению выручки	Методом начисления День отгрузки	П.12-16 ПБУ 9/99	Методом начисления День отгрузки	Ст. 271,273 НК РФ
2. Учет разниц при формировании доходов и расходов для расчета налогооблагаемой прибыли и налога на прибыль вести в формах регистров, разработанных в соответствии с законодательством, согласно Приложению (пронумерованные формы регистров должны быть представлены в одном из приложений к учетной политике организации)	На отдельных субсчетах по учету доходов и расходов в регистрах бухгалтерского учета, совмещенных с налоговым учетом	П.п. 19-22 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, ПБУ 18/02	На отдельных субсчетах по учету доходов и расходов в регистрах бухгалтерского учета, совмещенных с налоговым учетом	ст. 314 НК РФ
3. Порядок списания объектов, стоимостью не более 10 т. р.	По объектам, используемым до 1.02.02 г. продолжить начисление амортизации по действующим нормам. По объектам, введенным в эксплуатацию после 1.01.02 г. списывать одновременно по мере отпуска в эксплуатацию Возникающие разницы отражать в регистрах по учету затрат	П.18,19 ПБУ 6/01 ПБУ 18/02	Единовременно по мере отпуска в эксплуатацию списывать на затраты	П.1, п.п. 3 ст.254 НК РФ п.1 ст. 256 НК РФ

чета, своевременно зачесть или списать их при выбытии объектов. Предлагаемый принцип построения учетных регистров соответствует требованиям и ПБУ, и главы 25 НК РФ. В ст. 314 НК РФ указано, что «данные налогового учета – данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения» [1.147].

Общий подход к построению наших регистров отражен в сводном регистре, приведенном в таблице 2. В нем систематизирован аналитический учет накапливаемых разниц между суммами доходов и расходов, признаваемых для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения, и формирования данных по счетам 09 «Отложенные налоговые активы» (графы 17 и 21) и 77 «Отложенные налоговые обязательства» (графы 18 и 22). Для расчета их размеров достаточно будет рассчитать 24% от сумм соответствующих накопленных за отчетный период временных разниц и их сальдо на конец периода, отраженных, соответственно, в графах 10, 11 и 12, 13.

Наряду с этим предлагаемый вариант методологического подхода к созданию форм регистров, совмещающих бухгалтерский и налоговый учет доходов, расходов и разниц, позволяет контролировать полноту их отражения в учете, а также своевременность и полноту зачета и списания. Полный свод данных о разницах и сформированных постоянных налоговых активов (ПНА), постоянных налоговых обязательств (ПНО),

отложенных налоговых активов (ОНА), отложенных налоговых обязательств (ОНО) дает возможность в конце каждого отчетного периода подготовить информацию для составления форм бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Кроме того, расчетным путем выводится сумма текущего налога на прибыль, сумма которого сверяется с данными декларации по налогу на прибыль организаций и позволяет судить о качестве бухгалтерского учета разниц. Информация для заполнения декларации отражена во всех регистрах по учету соответствующих объектов в графах «Суммы, признанные в налоговом учете (НУ)».

Совмещение интересов бухгалтерского и налогового учета позволяет также четко систематизировать формирование учетной политики в одном документе. Представляется целесообразным объединить содержание тех ее элементов, которые по-разному учитываются в бухгалтерском и налоговом учете, и наглядно отразить отличия в методологических подходах в разных видах учета. Сокращенный вариант учетной политики, совмещающей элементы бухгалтерского и налогового учета, представлен в таблице 3.

Таким образом, наглядное представление каждого элемента учетной политики и порядка учета его в целях бухгалтерского и налогового учета позволяет бухгалтеру вести строгий контроль над правильным отражением объектов в учете и обоснованием варианта учета в случаях конфликтных ситуаций с налоговыми органами.

Список использованной литературы:

1. Налог на прибыль организаций: Новая редакция от 29.05.2002 главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации. – М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97» 2002. – 224 с.
2. «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» // Еженедельник «Экономика и жизнь»: Бухгалтерское приложение. – 2001. – №52. – С. 1-18.
3. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», утверждено Приказом Минфина России от 19.11.02 г. №114н. – Основные документы бухгалтерского учета. Сборник. – М., «Издательство ЭЛИТ», 2004 г. – 240 с. ISBN 5-902403-59-6.
3. Федеральный закон от 21.11.1996г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – №48. – Ст. 5369.
4. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 1.07.2004 г. №180 «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу // Бухгалтерский учет. – 2004. – №16. – С. 5-11.
5. Приказ МФ РФ от 19 ноября 2002 г. №114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02». – Основные документы бухгалтерского учета. Сборник. – М., «Издательство ЭЛИТ», 2004 г. – 240 с.
6. Островенко Т. К., Гребнев Г.Д. Регистры учета разниц и отложенных налоговых активов и обязательств в соответствии ПБУ 18/02 // Все для бухгалтера. – 2004. №3. – С. 4-17
7. Коваль Л.С. Налоговый учет в организации: Учетно-методическое пособие. – М.: Гелиос-АРВ, 2003. – 224 с.
8. Налоговый учет в организациях: Постановка. Регистры. – М.: ИДФБК-ПРЕСС, 2003. – 344. – (Библиотека сборника «Новое в бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации»). – Выпуск 4 (24).
9. Куликова Л.И. Учет расчетов по налогу на прибыль: комментарий ПБУ 18/02. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2004. – 176 с. (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет»)