

СБЛИЖЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА ПОСРЕДСТВОМ РАЗРАБОТКИ УЧЁТНЫХ РЕГИСТРОВ (РОССИЙСКИЙ ОПЫТ)

*Разработано учётные регистры позволяющие сблизить бухгалтерский и
налоговый учёт*

Согласно п. 2 ст. 1 Федерального закона “О бухгалтерском учете” к объектам бухгалтерского учета относятся “имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности”. Важнейшие объективные экономические категории, такие как активы, доходы, расходы, характеризующие финансовое состояние (баланс) и финансовые результаты (отчет о прибылях и убытках) являются основными объектами бухгалтерского учета.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ “объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога” (п. 1 ст. 38 НК РФ).

Предприятие исчисляет налоговую базу по итогам каждого налогового периода в соответствии со ст. 54 НК РФ на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Достоверность финансовой информации об объектах бухгалтерского учета является условием обеспечения достоверности формируемого объекта налогообложения.

Таким образом, законодатель, отвечающий за правильность построения налоговой системы, объективно заинтересован в получении достоверной информации о налоговой базе.

В связи с этим необходима разработка организационных основ, обеспечивающих возможность наиболее рационально, с наименьшими временными и финансовыми затратами вести налоговый учет.

Чтобы организовать налоговый учет на базе бухгалтерского и свести тем самым к минимуму хлопоты, связанные с ведением первого, стремится, наверное, каждый бухгалтер. В данной статье сделана попытка сблизить эти два учёта. Рассмотрим подробнее:

Обязательное условие работы предлагаемой системы - максимальное единообразие в формировании стоимости активов в бухгалтерском и налоговом учете. Это позволит упростить первоначальную настройку системы. Например, себестоимость материалов при их отпуске в производство и ценных бумаг при их выбытии целесообразно списывать в бухгалтерском и налоговом учете одинаково.

Таким образом, учетную политику для целей бухгалтерского учета нужно формировать с учетом налогового законодательства. В рабочем плане счетов необходимо предусмотреть аналитику, необходимую для того, чтобы получить из бухгалтерского учета данные для налогового учета (таблицы 1, 2).

Таблица 1. Пример аналитики для счета 20 "Основное производство"

Суб-счет	Содержание	Аналитика		Ссылка на НК РФ	Место в декларации (регистр НУ)
		счет	Содержание		
1	Сырье, материалы	1	Себестоимость собственной продукции, производство которой связано с обработкой сырья (СПсОС)	пп. 1 п. 1 ст. 254, п. 1 ст. 318	2.2.010
		2	Себестоимость работ, услуг		2.2.020
2	Заработная плата (по окладу, тарифу, премии и другие стимулирующие выплаты)	1	СПсОС	подпункты 1-3, 10-12, 18, 21 ст. 255, п. 1 ст. 318	2.2.010
		2	Себестоимость работ, услуг		2.2.020
3	ЕСН на заработную плату (в части прямых расходов)	1	СПсОС	пп. 1 п. 1 ст. 264, п. 1 ст. 318	2.2.010
		2	Себестоимость работ, услуг		2.2.020
4	Амортизация основных средств	1	СПсОС	статьи 256-259, 318, 322	2.2.010
		2	Себестоимость работ, услуг		2.2.020
5	Подрядчики - сторонние организации			пп. 6 п. 1 ст. 254	2.2.040 2.2.042
...

Таблица 2. Пример аналитики для счета 26 “Общехозяйственные расходы”

Суб-счет	Содержание	Ссылка на НК РФ	Место в декларации (регистр НУ)
1	Приобретение топлива, энергии	пп. 5 п. 1 ст. 254	2.2.040 2.2.041
2	Потери от недостачи, порчи товарно-материальных ценностей (для целей налогообложения не учитываются)	пп. 2 п. 7 ст. 254	2.3.260
3	Суточные в командировке в пределах норм	пп. 12 п. 1 ст. 264	2.2.170 2.3.010
4	Суточные в командировке сверх норм (для целей налогообложения не учитываются)	п. 38 ст. 270	2.3.250 2.3.251
5	Нотариальные услуги в пределах установленных тарифов	пп. 16 п. 1 ст. 264	2.2.170
6	Нотариальные услуги сверх установленных тарифов (для целей налогообложения не учитываются)	п. 39 ст. 270	2.3.250 2.3.251
7	Ненормируемые расходы на рекламу	пп. 28 п. 1, абзацы 1--4 п. 4 ст. 264	2.2.160
8	Нормируемые расходы на рекламу (всего)	пп. 28 п. 1, абз. 5 п. 4 ст. 264, п. 44 ст. 270	2.2.160 2.3.250 2.3.251
...

После разработки аналитики, необходимо перейти к налоговым регистрам, которым для удобства присваивается код, исходя из расположения соответствующих данных в декларации. Например, регистр 2.1.020 - это расшифровка строки 020 “Выручка от реализации товаров (работ, услуг) собственного производства” приложения 1 к листу 02 декларации.

Состав регистра - это перечень регистров бухгалтерского учета за отчетный период, но не перечень первичных документов. Например, упомянутый регистр 2.1.020 может состоять из двух записей:

- 1) оборот по кредиту счета 90 субсчет 1 “Выручка” со знаком “плюс”;
- 2) оборот по дебету счета 90 субсчет 3 “Налог на добавленную стоимость” со знаком “минус”.

На основании данных бухгалтерского учета за отчетный период формируется специальный отчет - Ведомость приложений к налоговым регистрам, в которой содержатся все данные по видам доходов и расходов.

При формировании этого документа необходимо выполнить следующие правила:

1. Каждая запись в Ведомости приложений - это итоговая сумма всех бухгалтерских записей по дебету и (или) кредиту определенных счетов (субсчетов).

2. При формировании записи в Ведомости приложений проводится последовательный анализ всех видов доходов и расходов из рабочего плана счетов. Это необходимо, чтобы не допустить повторения данных при переносе их из бухгалтерского учета в налоговый.

Например, данные в проводках ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 26, ДЕБЕТ 20-1 КРЕДИТ 20-2 содержатся в дебетовых оборотах по счетам 20 и 26, аналогично по счетам 20-1 и 20-2.

Если в бухгалтерском учете используются такие проводки, при переносе данных по видам доходов и расходов в соответствии с рабочим планом счетов в Ведомость приложений следует выбирать обороты по счету в корреспонденции с другими счетами. Например, ДЕБЕТ 20-1 КРЕДИТ 10. Если “сложные” проводки в бухгалтерском учете не используются, в Ведомость приложений можно взять только дебетовый (или кредитовый) оборот по счету. Например, ДЕБЕТ 20-1.

В табл. 3 представлен фрагмент Ведомости приложений к регистрам налогового учета, сформированной на основании приведенного выше рабочего плана счетов (предполагается, что в учете не используются проводки ДЕБЕТ 20 КРЕДИТ 26, ДЕБЕТ 20-1 КРЕДИТ 20-2 и т. п.).

Таблица 3. Пример Ведомости приложений к регистрам налогового учета

Номер приложения к регистру НУ	Источник информации	Содержание	Дебет счета	Кредит счета	Регистр НУ	Участие в расчетах по ПБУ 18/02
1	2	3	4	5	6	7
1	Из бухучета	Выручка от реализации собственной продукции, связанной с обработкой сырья	-	90-1-1	2.1.020	-
2	Из бухучета	Выручка от выполнения работ, оказания услуг	-	90-1-2	2.1.020	-
3	Из бухучета	Суммовая разница по выручке от реализации собственной продукции, работ, услуг	-	90-1-3	2.6.130	-
4	Из бухучета	НДС от выручки от реализации собственной продукции, связанной с обработкой сырья, работ, услуг	90-3-1	-	2.1.020	-
5	Из бухучета	НДС от суммовой разницы по выручке от реализации собственной продукции, работ, услуг	90-3-3	-	2.6.130	-
6	Из бухучета	Сырье, материалы (СПсОС)	20-1-1	10	2.2.010	-

<i>Продовження табл. 3</i>						
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
7	Из бухучета	Заработная плата (по окладу, тарифу, премии и другие стимулирующие выплаты) в соответствии со статьей 255 НК РФ (СПсОС)	20-2-1	70	2.2.010	-
8	Из бухучета	ЕСН на заработную плату (СПсОС)	20-3-1	69	2.2.010	-
9	Из бухучета	Амортизация основных средств (СПсОС)	20-4-1	02	-	ВР*
10	Из налогового учета	Амортизация основных средств (СПсОС)	-	-	2.2.010	ВР
11	Из бухучета	Сырье, материалы (работы, услуги)	20-1-2	10	2.2.020	-

Если в бухгалтерском учете отсутствует необходимая для налогового учета информация, налоговый учет дополняется регистрами-расчетами с учетом дополнительных данных. Например, это могут быть регистры-расчеты начисленных процентов по ценным бумагам до их выбытия, расчет штрафных санкций по хозяйственным договорам и др.

Описанная система организации налогового учета, основанная на базе бухгалтерского учета, может быть скорректирована при изменении формы декларации на прибыль, что подчёркивает удобство и простату предлагаемой системы.

Данное мероприятие не противоречит статье 313 НК РФ, по которой бухгалтеру разрешено самостоятельно формировать регистры налогового учёта.

В заключении хотелось бы отметить, что бухгалтер должен рассмотреть используемые им регистры бухгалтерского (финансового) учета на предмет их соответствия требованиям налогового учета, и в нашем случае, по мере возможности, он должен модифицировать их таким образом, чтобы данные этих регистров можно было бы с успехом и без дополнительных корректировок использовать как для бухгалтерского (финансового), так и для налогового учета. В этом случае один документ будет выполнять две функции отражения данных, для целей бухгалтерского учёта и налогообложения.