Бухгалтерский и налоговый учет: различия и перспективы сближения

Кокорева Виктория Александровна, студентка 2-го курса магистратуры финансового факультета РЭУ им. Г.В. Плеханова, г. Москва, Российская Федерация

E-mail: va_kokoreva@mail.ru

Ларкина Екатерина Дмитриевна, студентка 2-го курса магистратуры финансового факультета РЭУ им. Г.В. Плеханова, г. Москва, Российская Федерация

E-mail: 0_katia_09@rambler.ru

Гладенкова Ксения Михайловна, студентка 2-го курса магистратуры финансового факультета РЭУ им. Г.В. Плеханова, г. Москва, Российская Федерация

E-mail: k.gladenkova@gmail.ru

Аннотация

В данной статье исследованы существующие различия в бухгалтерском и налоговом учете и причины их возникновения. Статья содержит конкретные и актуальные аспекты причин расхождения в бухгалтерском и налоговом учете. Рассмотрены отражения разниц, актуальные вопросы сближения двух систем учета. Авторами предложены меры по устранению различий. Проанализирована перспектива сближения бухгалтерского и налогового учета и ее необходимость.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, сближения бухгалтерского и налогового учета, доходы, расходы, амортизационная премия, налогооблагаемая прибыль, регистры.

Accounting and tax accounting: differences and prospects for convergence

Kokoreva Victoria Alexandrovna, student, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation

E-mail: va_kokoreva@mail.ru

Larkina Ekaterina Dmitrievna, student, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation

E-mail: 0_katia_09@rambler.ru

Gladenkova Ksenia Mikhailovna, student, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russian Federation

E-mail: k.gladenkova@gmail.ru

Abstract

This article explores the existing differences in accounting and tax accounting and their causes. The article contains specific and relevant aspects of the causes of discrepancies in accounting and tax accounting. Reflection of differences, current issues of convergence of two accounting systems are considered. The authors proposed measures to eliminate the differences. Analyzed the prospect of convergence of accounting and tax accounting and its necessity.

Keywords: accounting, tax accounting, convergence of accounting and tax accounting, income, expenses, depreciation bonus, taxable income, registers.

Вопрос сближения бухгалтерского и налогового учета является дискуссионным. Существующие различия являются одной из причин возникновения налоговых рисков компаний. Осуществляя финансово-хозяйственную деятельность компании, сталкиваются с проблемой двойного ведения учета, бухгалтерского и налогового, в ряде источников такое явление называют ведение «двойной бухгалтерии».

На практике любая компания имеет необходимость ведения «двойной бухгалтерии», именно в этом и заключается значение и актуальность данного вопроса. Специалисты финансовых отделов компаний говорят о том, что необходимо больше времени для параллельного учета и подготовки налоговой отчетности, а также о необходимости наличия высококвалифицированных специалистов, в первую очередь это касается крупнейших компаний. Но так ли это? Какие на практике существуют различия бухгалтерского и налогового учета? Насколько возможно и необходимо ли их сближение?

Рассматривая данную тему, безусловно, стоит отметить, что не существует однозначного мнения относительно гармонизации учётов. С нашей точки зрения, это даже не является целесообразным, каждый из учетов имеет свои цели и задачи, но существуют возможности для максимального сближения данных категорий при сохранении их функциональных особенностей.

Цель бухгалтерского учёта в обеспечении полной и достоверной информации внешних и внутренних потребителей, финансовой информацией о хозяйствующем субъекте. А задачей в свою очередь является обеспечение формирования полной и достоверной информации относительно финансово-хозяйственной деятельности компании, её имущественного и финансового состояния. Первичная документация обеспечивает достоверное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности организации, что лежит в основе обобщения информации в бухгалтерских регистрах, а их последующая группировка формирует бухгалтерскую отчётность.

Налоговый учёт базируется только на обобщении информации полученной из бухгалтерских регистров, а сбор и регистрация информации в данном учёте не происходит. В связи с этим формируются различия в принципах обобщения информации двух систем учета. Целью налогового учёта является формирование налоговой базы по налогу на прибыль.

Появление в отечественной практике налогового учета связанно с введением в действие главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), закрепившим само понятие в статье 313 НК РФ. В следствие принятия данной главы на организации накладываются ограничения в части признания доходов и расходов для целей формирования налога на прибыль. Именно на этом и строится главное отличие бухгалтерского и налогового учета. В первом случае расходы подлежат признанию независимо от намерения получить выручку, во втором же случае расходы подлежат признанию, если они направлены на получение дохода и непосредственно связаны с основной деятельностью компании. Если проанализировать критерии признания расходов по ПБУ10/99 и в законодательстве о налогах и сборах, которые представлены в статьях 253-255 НК РФ, то наблюдаются существенные различия, избежать которых полностью невозможно финансовым сотрудникам компаний.

Аспекты налогового учета должны действовать только в рамках признания доходов и расходов, но это не представляется возможным. В априори целью деятельности компании является извлечение прибыли, соответственно все операции построены именно исходя из данного принципа, и для того чтобы верно сформировать налоговую базу для исчисления налога на прибыль организаций, необходимо углубиться во все финансово-хозяйственные операции компании. Вследствие чего налоговый учет затрагивает ряд аспектов, в частности методы признания доходов и расходов, расходы по формированию первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов, их амортизацию, представительские расходы, расходы на рекламу, командировки, формирование резервов, затраты на материалы и товары, отражение убытков.

В бухгалтерском учете «расходы признаются в том отчетном периоде в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств», то есть расходы, признаются по методу начисления. В налоговом же учете существуют вариации, компании могут признавать доходы и расходы либо по методу начисления, либо, используя кассовый метод, то есть в момент получения денежных средств. В международной практике одновременно два метода учета не применяется, выбирается один, приоритет отдается методу начисления.

Отрицательной стороной метода начисления является то, что как только отражается доход в налоговом учете, возникает обязанность по уплате налога, и соответственно, существует вероятность, что налог необходимо уплатить, а фактически денежные средства у

компании отсутствуют, что приводит к возникновению налоговых рисков, связанных с несвоевременной уплатой налога.

Кассовый метод, конечно, решает данную проблему, так как момент уплаты наступает в момент поступления денежных средств. Но Налоговый кодекс Российской Федерации ограничивает его применение. Для малого бизнеса подпадающего под критерии кассового метода является нецелесообразным использование в учетной политике для целей налогообложения и для целей бухгалтерского учета двух различных методов. Это лишь усложняет работу финансистов, и не будет являться оптимизацией, за исключением тех компаний, чей род деятельности имеет сезонный характер или обусловлен спецификой их деятельности.

В качестве перспективы сближения является возможным устранение различий методов призвания доходов и расходов в двух системах учёта.

Для целей налогообложения в соответствие с главой 25 НК доходы/расходы можно сгруппировать. К первым относятся доходы и расходы, не учитываемые при формировании налога на прибыль, отраженные в статье 270 и 251 НК РФ, соответственно.

Во вторую группу включаются доходы и расходы, учитываемые в пределах норм (предельная сумма, определенные условия, размер) в налогооблагаемой базе. В качестве примера выступает добровольное медицинское страхование работников, расходы на рекламу, проценты по долговым обязательствам, компенсации сотрудникам (суточные, использование личного транспорта), стоимость безвозмездно полученного имущества, денежных средств от учредителей.

Существует ряд расходов, отражающихся в бухгалтерском и налоговом учете одинаково, но в разный момент времени - это следующая группа. Наиболее ярким примером выступает амортизация, Налоговым кодексом предусмотрено использование амортизационной премии – единовременное списание в расходы отчетного (налогового) периода части капитальных вложений в размере 10% первоначальной стоимости объекта основных средств (30% для 3-7 амортизационной группы). В бухгалтерском учете такое право отсутствует. Вследствие чего возникает временная разница, уменьшающаяся при каждом начислении амортизации.

В отдельную группу можно отнести различия к подходам формирования резервов. В частности, резерва по сомнительным долгам, закрепленным статьей 266 НК РФ. В бухгалтерском учете данный резерв относится к оценочному значению. Создание, уменьшение или увеличение резерва отражается в прочих расходах, величина резерва не ограничена и определяется по каждому сомнительному долгу отдельно. Целью создания резерва является доведение стоимости активов до реальной стоимости в бухгалтерском

балансе. Налоговое законодательство ограничивает размер резерва и относит его на внереализационные расходы, цель резерва снижение налоговой нагрузки организации по налогу на прибыль.

Существенные разницы в двух системах учета могут возникать по причине разного формирования первоначальной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов, а также в подходах к амортизации имущества. Так расходы на государственную регистрацию права собственности на недвижимое имущество в бухгалтерском учете включаются в первоначальную стоимость, а для целей налогового учета относятся к прочим расходам, данная разница в соответствие с ПБУ 18/02 уменьшается при каждом начислении амортизации. А вот основное средство, переданное в счет вклада в уставный капитал, образует постоянную разницу, возникающую вследствие учета по согласованной учредительной стоимости в бухгалтерском учете и признании такого имущества по стоимости передающей стороны по данным их налогового учета.

Что касается амортизации основных средств, уже отмечалось отсутствие амортизационной премии в бухгалтерском учете. Разницы появляются не только в результате данного аспекта, но и в расхождении методов амортизации. Глава 25 НК РФ предусматривает только два способа начисления амортизации: линейный и нелинейный, в бухгалтерском учете более широкий список: линейный, способ уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способ списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ). Так же в налоговом учете предусмотрены повышающие коэффициенты в отличии от бухгалтерского.

При принятии организацией разных способов учета для целей налогообложения и бухгалтерского учета необходимо будет вести дополнительные регистры, а также не избежать расхождений при расчете прибыли компании.

В отношении амортизируемого имущества необходимо отметить, что в определенный момент существовала разница в признании имущества амортизируемым, в последствие она была устранена. С 01.01.2016 в статью 256 НК РФ было внесено изменение относительно амортизируемого имущества, для целей начисления амортизации первоначальная стоимость объекта должна превышать 100 000 рублей [2], но в целях бухгалтерского учета никаких дополнений, изменений принято не было. Таким образом, вновь приобретенное имущество, если его стоимость 60 000 руб. в бухгалтерском учете будет амортизироваться, а в налоговом учете будет списываться в расходы текущего периода. Законодательством вновь закреплено расхождение, влияющие на формирование налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и образующее разницы в двух системах учета.

Расхождения, возникшие вследствие ведения налогового учета по налогу на прибыль, регулируются ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». В соответствие с ним разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью возникают в результате применения разных методов призвания доходов и расходов, образуя приэтом постоянные и временные разницы, отражаемые обособленно.

Под постоянными разницами понимается доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль отчетного периода и исключающиеся из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, как в текущем периоде, так и в последующих. Так, например, постоянная разница возникает при учете расходов на рекламу и представительских расходов. [6], которые отражаются в бухгалтерском учете в полном объеме, а в налоговом учете в соответствии со статьей 270 НК РФ - 1 % от выручки и 4% от фонда оплаты труда. Наличие данной разницы приводит к увеличению налогооблагаемой прибыли, и, следовательно, постоянная разница будет положительной, образовав при этом постоянное налоговое обязательство (далее - ПНО). Величина ПНО будет равна произведению постоянной положительной разницы и ставки налога на прибыль организаций в размере 20%.

Если же налогооблагаемая прибыль будет меньше бухгалтерской, то возникнет постоянная отрицательная разница, отражаемая как постоянный налоговый актив (далее - ПНА).

Временными разницами признаются доходы и расходы, учитываемые в бухгалтерском учете в отчетном периоде, но формирующие налогооблагаемую базу в последующих периодах, то есть со временем разница будет сведена к нулю. Так, например, происходит с амортизационной премией, возникающие временные разницы образуют отложенный налоговый актив (далее - ОНА) или отложенное налоговое обязательство (далее - ОНО), в зависимости от типа разниц.

Спектр различий ведения бухгалтерского и налогового учета достаточно широкий. И рассмотрев различия, встает вопрос о сближении учетов, не только представители компаний, но и законодательные органы власти предпринимают меры относительно сближения систем учета. Организации в частности стараются придерживаться одинаковых подходов ведения учетов, например, устанавливая в учетных политиках одинаковые способы амортизации, методы учета доходов и расходов, а также оптимизируя налоговые и бухгалтерские регистры.

Минфином Российской Федерации был разработан план мероприятий ("дорожная карта") "Совершенствование налогового администрирования" (утв. распоряжением Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. N 162-р), в котором одним из разделов является «Сближение налогового и бухгалтерского учетов. Упрощение налогового

учета, устранение положений, препятствующих использованию в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, правил, аналогичных правилам бухгалтерского учета». В данном разделе отображены 2 пункта, во-первых, необходимо проведение анализа возникновения проблем и рисков налогового администрирования в случае устранения разниц в правилах бухгалтерского и налогового учетов, и во-вторых должна быть осуществлена на основании первого пункта подготовка изменений в главу 25 Налогового кодекса Российской Федерации [4].

Итак, какие же шаги были предприняты к сближению учетов в соответствии с планом мероприятий. Вот некоторые из них:

- «Суммовые разницы» в налогjdom учете теперь называются «курсовыми», как и в бухучете
- Отменен метод ЛИФО, таким образом, и в бухгалтерском и налоговом учете применяются три метода списания материально-производственных запасов.

Перспектива сближения бухгалтерского и налогового учетов, безусловно есть. С 2016 года встает вопрос оптимизации имущества, признаваемого амортизируемым, необходимо устранить разницу путем увеличения первоначальной стоимости в бухгалтерском учете до 100 000 рублей, а введение в бухгалтерском учете амортизационной премии устранило бы возникающие расхождения с налоговым учетом. Перспектива сближения наблюдается также в законодательном закреплении одинаковых методов амортизации имущества. Также в качестве достижения цели сближения необходимым является отказ от кассового метода признания доходов и расходов. А в целях сближения финансовых результатов, возможно разработать методику, при которой источниками информации налогового учета служили бы данные бухгалтерского учета, без ведения дополнительных регистров.

По нашему мнению, полного устранения различий двух систем учета добиться невозможно, как уже отмечалось цель каждой системы учета различна, одна формирует достоверную информацию о финансово-хозяйственной деятельности компании для внутренних и внешних потребителей, а другая направлена на расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. Данные обстоятельства усложняют ведение учета компаний, но чрезмерное снятие каких-либо ограничений при расчете налога приведет к злоупотреблению и занижению налогооблагаемой базы. Представители компаний стремятся оптимизировать свои налоговые обязательства, а ряд из них используют методы минимизации и гармонизации учетов, что увеличивает вероятность занижения налоговых поступлений в бюджет. На современном этапе развития бизнес большинство налогоплательщиков имеют недостаточную налоговую культуру и являются недобросовестными, в связи с чем их

реакция как на ужесточение рамок, так и на послабления с высокой вероятностью приведут к налоговым последствиям.

Безусловно, перспективы сближения систем учета есть, и в некоторых аспектах является необходимым и целесообразным решением, однако следует четко сформировать стратегию устранение различий в системах учета и законодательные органы власти понимают необходимость и ведут работу в данном направлении, что находит положительные отклики у налогоплательщиков. Если обратиться к рейтингу Всемирного банка Doing Business, то позиция Российской Федерации по критерию "Налогообложение" с 64 места (2013г.) поднялась на 53 место (2018г.), что является хорошим показателем в условиях современной экономической ситуации.

Список использованных источников

1. Налоговый кодекс Российской Федерации часть вторая от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ.
2. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ6/01: утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 №26н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ18/02: утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 №114н.
4. Распоряжение Правительства РФ от 10 февраля 2014 г. N 162-р О плане мероприятий («дорожной карте») «Совершенствование налогового администрирования».
5. Петрова В.Ю. Учет разниц, возникающих в результате различий в оценке активов и расходов в бухгалтерском учете // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 5. – С. 21-27.
6. Родионова И.Е., Крайнова И.М. Различия в порядке признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, сближение бухгалтерского и налогового учета // Фундаментальные и прикладные исследования в современном мире. – 2015. – №12-2. – С. 107-111.

References

1. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii chast' vtoraya ot 5 avgusta 2000 g. №117-FZ.
2. Polozhenie po bukhgalterskomu uchetu «Uchet osnovnykh sredstv» PBU6/01: utv. prikazom Minfina RF ot 30 marta 2001 №26n.
3. Polozhenie po bukhgalterskomu uchetu «Uchet raschetov po nalogu na pribyl'» PBU18/02: utv. prikazom Minfina RF ot 19 noyabrya 2002 №114n.

4. Rasporyazhenie Pravitel'stva RF ot 10 fevralya 2014 g. N 162-r O plane meropriyatii («dorozhnoi karte») «Sovershenstvovanie nalogovogo administrirovaniya».

5. Petrova V.Yu. Uchet raznits, voznikayushchikh v rezul'tate razlichii v otsenke aktivov i raskhodov v bukhgalterskom uchete // Bukhgalterskii uchet, 2012, No. 5, pp. 21-27.

2. Rodionova I.E., Krainova I.M. Razlichiya v poryadke priznaniya dokhodov i raskhodov v bukhgalterskom i nalogovom uchete, sblizhenie bukhgalterskogo i nalogovogo ucheta // Fundamental'nye i prikladnye issledovaniya v sovremennom mire, 2015, No.12-2, pp. 107-111.