

**nikorukin@yandex.ru**

**Алексей Вячеславович Никорюкин,**  
кандидат экономических наук,  
доцент кафедры бухгалтерского учета,  
анализа хозяйственной деятельности и аудита,  
Саратовский социально-экономический институт (филиал)  
РЭУ им. Г.В. Плеханова

**predeusnv@yandex.ru**

**Наталья Владимировна Предеус,**  
доктор экономических наук,  
профессор кафедры бухгалтерского учета,  
анализа хозяйственной деятельности и аудита,  
Саратовский социально-экономический институт (филиал)  
РЭУ им. Г.В. Плеханова

**regina\_sk@mail.ru**

**Регина Вячеславовна Скачкова,**  
кандидат экономических наук,  
доцент кафедры бухгалтерского учета,  
анализа хозяйственной деятельности и аудита,  
Саратовский социально-экономический институт (филиал)  
РЭУ им. Г.В. Плеханова

УДК 657.0/5

## ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Раскрываются проблемы постановки бухгалтерского и налогового учета расчетов по налогам и сборам. Отражена экономическая сущность и характеристика налогов, учитываемая при разработке организации и проведении учетных процедур. Представлена группировка налогов для целей формирования и реализации учетной политики для целей налогообложения. Обобщены варианты формирования учетного процесса исчисления и уплаты налога на прибыль, а также исчисления и уплаты НДС для формирования учетной политики, варианты определения стоимости имущества, являющейся основой для исчисления и уплаты налога на имущество. Показаны проблемы в организации налогового учета в части применения ПБУ 18/02 в сравнении с нормами учета отложенных налоговых обязательств в МСФО (IAS) 12. Систематизирована информация о видах расходов, подлежащих признанию в налоговом и бухгалтерском учете при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, а именно: виды расходов, включаемых в фактическую себестоимость материалов и товаров по правилам бухгалтерского и налогового учета. Обоснована возможность применения системы забалансовых счетов для повышения информативности учетных данных о наличии разниц возникающих между налоговым и бухгалтерским учетом, позволяющая осуществлять контроль за их начислением и списанием.

**Ключевые слова:** налоговый учет, налоговая политика, временные разницы, Налоговый кодекс, налог на прибыль.

**A.V. Nikorukin,  
N.V. Predeus,  
R.V. Skachkova**

## PROBLEMS OF TAX AND DUTIES ACCOUNTING

The article discusses problems of organizing financial accounting and tax accounting for payment of taxes and duties, considers the economic nature and characteristics of taxes that are taken into account during organization and implementation of accounting procedures, presents a grouping of taxes for the purposes of developing and implementing tax accounting policies, studies ways of forming tax accounting process for calculating and paying profit tax as well as calculating and paying VAT, ways of determining property valuation which is the basis for calculating and paying property tax. Problems in the organization of tax accounting with regard to using PBU 18/02 in comparison with the accounting standards for deferred tax liabilities in IAS 12 are examined. The authors systematize information on the types of expenses to be recognized in tax and financial accounting when calculating income tax, these are expenses included in the net cost of materials and goods under the rules of financial accounting and tax accounting. It is possible to use a system of off-balance accounts to increase the relevance of accounting data on the differences between tax accounting and financial accounting allowing to monitor their accrual and write-off.

**Keywords:** tax accounting, tax policy, temporary differences, tax code, profit tax.

Расчеты с бюджетом по налогам и сборам представляют текущие налоговые обязательства экономического субъекта, объем и сроки исполнения которых определены отечественным налоговым законодательством. При этом налоговая система в настоящее время является сложной и постоянно изменяющейся в связи с большим количеством нерешенных вопросов в части исчисления налоговой базы.

В условиях существенного налогового бремени экономические субъекты вынуждены оптимизировать налоговые обязательства, что требует продуманной учетной политики для целей налогообложения. Это связано с тем, что либо действующие нормативно-правовые акты предполагают выбор методики учета объектов налогообложения, либо обязанность разработать порядок учета объектов налогообложения возлагается на экономические субъекты.

Дальнейшее совершенствование бухгалтерского и налогового учета обязательств перед бюджетом предполагает не только наличие высокого уровня экономических знаний и юридической грамотности, но и навыков по организации системы налогового учета и разработки системы внутреннего контроля с целью недопущения начисления штрафных санкций перед бюджетом.

Многообразие и нерешенность проблем в сфере организации бухгалтерского и налогового учета расчетов с бюджетом по налогам и сборам обуславливает повышенный интерес к проведению исследования с целью поиска эффективных методик совершенствования учета и контроля налоговых обязательств.

В настоящее время российское законодательство трактует налог как платеж, который является обязательным и индивидуально безвозмездным, уплачиваемым экономическими субъектами в форме отчуждения. Но приведенная дефиниция отражает лишь правовые признаки налога, не раскрывая его экономического содержания. Поэтому в экономической литературе ведутся дискуссии по выделению признаков налога, которые можно обобщить и представить следующим образом:

- передача экономических выгод субъектов бизнеса в пользу государства;
- обязательность и безвозмездность передачи экономических выгод.

Важной для организации правильного учета расчетов по налогам и сборам является группировка налогов по экономически однородным признакам (табл. 1).

Таблица 1

**Группировка налогов  
по экономически однородным признакам  
для организации бухгалтерского  
и налогового учета расчетов с бюджетом**

Признак	Содержание группировки
Объект обложения	Объекты учета (имущество, факты хозяйственной жизни, финансовый результат и др.)
Источник уплаты	Прочие доходы и расходы, прибыль, себестоимость, выручка, имущество
Способ изъятия	Прямые и косвенные

Следует отметить, что важным для правильной организации бухгалтерского и налогового учета налоговых обязательств является разделение налогов на прямые, взимаемые непосредственно с имущества или доходов, и косвенные, включаемые в цену товаров и услуг.

До настоящего времени имеют место дискуссии по поводу приоритетности прямого и косвенного налогообложения. Как показывают исследования, доминирует мнение, что косвенные налоги больше реализуют фискальную функцию, сдерживая экономический рост. Поэтому требуется увеличение доли прямых налогов.

На правильность начисления, уплаты и контроля сумм налогов хозяйствующих субъектов оказывает влияние выбранный порядок организации и ведения налогового учета. При этом структура информационной базы для ведения налогового учета включает четыре массива информации, формируемой в системах бухгалтерского, налогового учета, и представленной статистическими и несистемными данными (рис. 1).

В настоящее время правила налогового учета закрепляются хозяйствующими субъектами в ежегодно формируемой для целей налогообложения учетной политике. При этом важно учитывать отраслевые особенности функционирования экономического субъекта и его организационную структуру. Кроме того, выбранный вариант ведения налогового учета возможно корректировать только в случае изменения налогового законодательства или способов учета объектов.

В целях оптимизации налоговой нагрузки учетная политика не только формируется в части учета налога на прибыль, но и отражает порядок ведения учета других налогов, поскольку по ним также существуют варианты выбора подходов формирования налоговой базы. При этом должна обеспечиваться взаимосвязка между учетными политиками для целей бухгалтерского и налогового учета, тем самым позволяя обеспечить оптимизацию налоговых обязательств.

Как показали исследования, при разработке учетной политики для целей налогообложения должны быть приняты во внимание такие критерии, как:

- размер ставки налога;
- вид деятельности экономического субъекта;
- условия заключаемых договоров;
- объемы производства и продаж;
- требование о ведении раздельного учета;
- наличие обособленных подразделений в структуре экономического субъекта.

Нормы главы 21 Налогового кодекса содержат следующие правила составления учетной политики экономического субъекта для целей налогообложения:

- утверждение указанного документа соответствующим распорядительным актом экономического субъекта;
- реализация выбранной для налогообложения учетной политики, начиная с 1 января года, следующего за годом ее утверждения;
- обязательность использования всеми обособленными подразделениями экономического субъекта;
- утверждение выбранной учетной политики для вновь созданного экономического субъекта не позже окончания первого налогового периода.



Рис. 1. Место налогового учета в информационной базе экономического субъекта

Следует отметить, что эти требования полностью дублируют нормы ПБУ 1/2008, что позволяет говорить о возможном их применении как для бухгалтерского, так и для налогового учета. С этой целью нами проведено исследование по систематизации элементов учетной политики для целей налогообложения и учета расчетов по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль, налогу на имущество организации.

Что касается формирования учетной политики для целей налогообложения налогом на добавленную стоимость, следует отметить следующие варианты его исчисления и уплаты (табл. 2).

При формировании учетной политики для целей ведения налогового учета налога на прибыль можно отметить следующие варианты порядка его исчисления и уплаты (табл. 3).

Формируя учетную политику для целей налогообложения по налогу на имущество, важно правильно исчислить стоимость имущества на основании информации, содержащейся в системе бухгалтерского учета (табл. 4).

По итогам исследования в части признания в налоговом учете обязательств перед бюджетом по налогам и сборам выявлено, что наибольшие проблемы вызывает порядок отражения сумм налоговых обязательств по налогу на прибыль. Это связано прежде всего с тем, что в экономической литературе освещается два подхода к организации налогового учета по налогу на прибыль:

1) принцип максимального сближения налогового учета с существующей в организации системой бухгалтерского учета;

2) ведение параллельных учетов: налогового и бухгалтерского.

Таблица 2

Варианты исчисления и уплаты НДС при формировании налоговой учетной политики

Показатели	Нормы Налогового кодекса	
Если выручка от реализации товаров (работ, услуг) (без учета НДС) за три предшествующих календарных месяца (п. 1 ст. 145 НК РФ)	не превысила в совокупности 2 млн руб.	НДС не исчисляется и не уплачивается
	превысила 2 млн руб.	НДС подлежит уплате
Самостоятельное определение момента формирования налоговой базы налогоплательщиком-изготовителем товаров (работ, услуг), если длительность производственного цикла составляет более 6 месяцев, при условии наличия раздельного учета (п. 13. ст. 167 НК РФ)	День отгрузки товаров (работ, услуг)	
	День оплаты, частичной оплаты товаров (работ, услуг)	

**Варианты налогового учета для целей исчисления и уплаты налога на прибыль,  
допускаемые к применению при формировании учетной политики**

Элемент учетной политики	Варианты выбора правил налогового учета	Норма НК РФ
Способ признания доходов и расходов в налоговом учете	1. Метод начисления. 2. Кассовый метод при условии не превышения в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС 1 млн руб. за каждый квартал	ст. 271-273 НК РФ
Порядок признания доходов от сдачи имущества в аренду	1. В составе выручки от реализации товаров (работ, услуг). 2. В составе внереализационных доходов	ст. 249, 250 НК РФ
Метод начисления амортизации	1. Линейный метод. 2. Нелинейный метод за исключением зданий, сооружений, передаточных устройств, нематериальных активов, входящих в восьмую-десятую амортизационные группы	п. 1 ст. 259, ст. 259.1, ст. 259.2 НК РФ
Порядок признания расходов на электронно-вычислительную технику для организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий	1. Признание расходов на приобретение электронно-вычислительной техники и начисление амортизации в порядке, предусмотренном для основных средств. 2. Признание расходов на приобретение электронно-вычислительной техники материальными расходами по правилам пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ	п. 6 ст. 259 НК РФ
Включение в состав расходов не более 10 % от стоимости капитальных вложений в отношении основных средств, относящихся к I, II и VIII-X амортизационным группам и не более 30 % в отношении основных средств, включенных в III-VII амортизационные группы	1. Применять при условии указания конкретного размера процентов, категории объектов основных средств. 2. Не применять при невыполнении условий п. 1	п. 9 ст. 258 НК РФ
Порядок учета расходов на приобретение права на земельные участки	1. Признание расходов в отчетном (налоговом) периоде равномерно в течение срока, определяемого самостоятельно налогоплательщиком, но не больше 5 лет. 2. Признание расходов в отчетном (налоговом) периоде в размере, не более 30 %, налоговой базы предыдущего налогового периода, исчисленной по нормам ст. 274 НК РФ, до полного признания всей суммы указанных расходов	п. 3 ст. 264.1 НК РФ
Порядок учета расходов по участию в конкурсе по приобретению лицензий на право пользования недрами	1. Признание в качестве нематериальных активов. 2. Признание в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией на протяжении 2 лет	п. 1 ст. 325 НК РФ
Порядок оценки покупных товаров	1. По стоимости первых по времени приобретения (ФИФО). 2. По средней стоимости. 3. По стоимости единицы товара	пп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ
Порядок формирования стоимости приобретаемых товаров в части расходов на доставку	1. Включение в цену приобретения товара. 2. Признание в составе прямых расходов	ст. 320 НК РФ
Резерв по сомнительным долгам	1. Создается. 2. Не создается	ст. 266 НК РФ
Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию	1. Создается. 2. Не создается	ст. 267 НК РФ
Резерв предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, для общественных организаций инвалидов и организаций, указанных в абзаце первом подпункта 38 пункта 1 статьи 264 НК РФ	1. Создается. 2. Не создается	ст. 267.1 НК РФ
Порядок определения доли налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет по месту нахождения обособленного подразделения	1. С учетом среднесписочной численности работников. 2. С учетом суммы расходов на оплату труда	п. 2 ст. 280 НК РФ

В основу первого подхода положен принцип максимального сближения налогового учета с существующей в организации системой бухгалтерского учета. При реализации данной модели формирование регистров налогового учета производится исходя из информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета с фиксированием отклонений. При недостаточности информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль разрабатываются дополнительные реги-

стры налогового учета. В пользу данного подхода говорит ст. 313 НК РФ: «В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями настоящей главы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета».

**Варианты определения стоимости имущества,  
являющейся основой для исчисления и уплаты налога на имущество**

Элемент учетной политики	Варианты выбора правил бухгалтерского учета
Стоимостное измерение для признания объектов в качестве основного средства	1. Выше установленного стоимостного критерия за инвентарный объект. 2. Ниже установленного стоимостного критерия за инвентарный объект
Проведение переоценки	1. Проводить. 2. Не проводить.
Способ начисления амортизации	1. Линейный способ. 2. Способ уменьшаемого остатка. 3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. 4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)
Определение срока полезного использования	1. Исходя из ожидаемого срока использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью. 2. Исходя из ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта. 3. Исходя из нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта

Вторая модель предполагает одновременное ведение двух видов учета, бухгалтерского и налогового, на основе одного и того же массива первичной документации, отражает деятельность всего экономического субъекта. Особенность этой модели заключается в выполнении требований НК РФ в части отсутствия требования отражения информации о фактах хозяйственной жизни на счетах учета, т.е. не использует метод двойной записи. Кроме того, возникает потребность в создании отдельной бухгалтерии, занимающейся налоговым учетом. При этой модели налогового учета в целях правильной ее организации, по нашему мнению, требуется разработка налогового плана счетов с методикой отражения фактов хозяйственной жизни. А это, в свою очередь, потребует дополнительных счетов, позволяющих вести двойную запись. Такая организация налогового учета является достаточно затратной, но позволяющей получить хороший экономический эффект от ее внедрения. В этом случае обеспечивается однократный ввод данных первичного документа, в котором предусмотрены различные аналитические признаки, отражающие сущность факта хозяйственной жизни.

В контексте выработки процедур подготовки налоговой отчетности можно отметить следующее:

- если имеются обособленные подразделения, то должна обеспечиваться консолидация информации обособленных подразделений в той форме, которую определит руководитель финансовой службы, разрабатывая порядок подготовки налоговой отчетности;

- если осуществляется несколько видов деятельности, для которых Налоговый кодекс РФ предусматривает особый порядок определения налоговой базы, то при разработке порядка подготовки налоговой отчетности необходимо предусмотреть, каким образом будет формироваться налоговая база по каждому указанному виду деятельности;

- для экономических субъектов, осуществляющих один вид деятельности, где немного фактов хозяйственной жизни, не требуется разрабатывать порядок подготовки налоговой отчетности с минимальным количеством налоговых регистров;

- для многих экономических субъектов необходим индивидуальный подход в разработке порядка формирования налоговой отчетности. Для выработки типовой схемы налогового учета, которую могли бы применить все организации, необходима стандартизация всех бизнес-процессов, что в современных условиях становления бизнеса является задачей еще более сложной, чем задача формирования налоговой отчетности.

При выборе первой модели учета предлагаем:

- дополнить план счетов бухгалтерского учета новыми счетами с указанием признака «налоговый счет»;

- внести изменения в формы внутренних первичных документов, на основании которых заносятся данные в регистры налогового учета;

- разработать формы налоговых регистров;

- разработать систему документооборота в целях формирования показателей налоговой отчетности.

При выборе второй модели организации налогового учета предлагаем:

- разработать план счетов налогового учета и журнал типовых фактов хозяйственной жизни;

- разработать формы первичных документов, содержащих информацию для ведения налогового учета;

- разработать формы налоговых регистров;

- разработать систему документооборота в целях формирования показателей налоговой отчетности.

В целях выработки внутренних стандартов по организации налогового учета требуется:

- 1) выбрать оптимальные варианты ведения бухгалтерского и налогового учета, предусмотренных бухгалтерским и налоговым законодательством, и, как следствие, оптимально совместить способы ведения бухгалтерского и налогового учета;

- 2) определить необходимый объем налоговой отчетности исходя из условий деятельности;

- 3) определить по каждому показателю налоговой отчетности возможность его формирования: из первичных документов бухгалтерского учета или из регистров бухгалтерского учета.

Анализ организации налогового учета экономических субъектов по налогу на прибыль позволил установить, что наибольшие проблемы возникают при признании расходов, что связано с составом прямых и косвенных расходов.

Что касается прямых расходов, то особо следует отметить, что фактическая себестоимость купленных материалов в бухгалтерском и налоговом учете формируется по-разному (табл. 5).

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете фактическую себестоимость материалов, использованных

в производственном процессе, признают, как известно, одним из трех методов: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО). Конкретный порядок списания материалов отражается экономическим субъектом в качестве элемента бухгалтерской и налоговой учетной политики.

Следующим объектом налогового учета являются товары, по которым фактическая себестоимость в бухгалтерском и налоговом учете формируется также по-разному (табл. 6).

Таблица 5

**Виды расходов, включаемых в фактическую себестоимость материалов по правилам бухгалтерского и налогового учета**

Вид расходов	Включение расходов в фактическую себестоимость в бухгалтерском учете	Включение расходов в налоговом учете	
		в фактическую себестоимость	во внереализационные расходы
Суммы, уплаченные поставщикам материалов (за вычетом возмещаемого НДС)	включаются	включаются	не включаются
Невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением материалов	включаются	включаются	не включаются
Транспортные расходы по доставке материалов	включаются	включаются	не включаются
Расходы на доведение материалов до состояния, пригодного к использованию	включаются	включаются	не включаются
Комиссионные выплаты посредническим организациям за приобретение материалов	включаются	включаются	не включаются
Суммы, уплаченные за оказание информационно-консультационных услуг, связанные с приобретением материалов	включаются	не включаются	включаются
Проценты по заемным средствам, полученным для приобретения материалов и начисленным до их оприходования	включаются	не включаются	включаются
Таможенные пошлины, уплаченные при ввозе материалов на территорию РФ	включаются	не включаются	включаются
Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материалов	включаются	включаются	не включаются

Таблица 6

**Виды расходов, включаемых в фактическую себестоимость товаров по правилам бухгалтерского и налогового учета**

Вид расходов	Включение расходов в фактическую себестоимость в бухгалтерском учете	Включение расходов в налоговом учете	
		в фактическую себестоимость	во внереализационные расходы
Суммы, уплаченные поставщикам материалов (за вычетом возмещаемого НДС)	включаются	включаются	не включаются
Невозмещаемые налоги, уплаченные в связи с приобретением материалов	включаются	включаются	не включаются
Таможенные пошлины, уплаченные при ввозе материалов на территорию РФ	включаются	не включаются	включаются
Комиссионные выплаты посредническим организациям за приобретение материалов	включаются	не включаются	включаются
Транспортные расходы по доставке материалов	включаются	включаются (при условии включения в цену товаров)	включаются (при условии отдельной оплаты)
Суммы, уплаченные за оказание информационно-консультационных услуг, связанные с приобретением материалов	включаются	не включаются	включаются
Проценты по заемным средствам, полученным для приобретения материалов и начисленным до их оприходования	включаются	не включаются	включаются

Согласно ст. 318 НК РФ сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода. Сумма прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, также относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода, за исключением сумм прямых расходов, распределяемых на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и отгруженной, но не реализованной в отчетном (налоговом) периоде продукции.

Существенное влияние на сумму налоговых обязательств, помимо состава доходов и расходов, оказывают постоянные и временные (срочные) различия. Поэтому в целях совершенствования организации налогового учета важно использовать нормы не толь-

ко ПБУ 18/02, но и МСФО 12. В связи с этим представим результаты сопоставления требований ПБУ 18/02 «Учет налога на прибыль» и МСФО 12 «Налог на прибыль» в части порядка формирования информации о налоговых обязательствах (табл. 7).

Расхождения, возникающие при формировании прибыли для целей налогообложения, учитываются при расчете фактической суммы налога (текущего налога). Текущий налог образуется в результате ряда корректировок, порядок отражения которых определен характером расхождений между применяемыми методиками финансового и налогового учета. Если расхождения носят постоянный характер, имеют место постоянные налоговые различия и отражаются постоянные налоговые обязательства, которые можно подразделить на три группы (табл. 8).

Таблица 7

Сравнение норм учета отложенных налоговых обязательств в ПБУ 18/02 и МСФО (IAS) 12

Порядок учета ОНО	Сходство	Отличие
Подход к определению налогооблагаемых временных различий	Частичное совпадение условий возникновения налогооблагаемых временных различий в ПБУ 18/02 и МСФО (IAS) 12	Имеются ситуации, приводящие к формированию налогооблагаемых временных различий в МСФО (IAS) 12, но не приводящие к таковым в ПБУ 18/02
Оценка ОНО	Соответствие при условии неизменной ставки по налогу на прибыль	Отличается в случае объявления об изменении ставки налога на прибыль
Возможность взаимозачета ОНА и ОНО	Допускается, но имеет различную степень обязательности	В МСФО (IAS) 12 обязательная форма взаимозачета, а в ПБУ 18/02 – разрешительная
Отражение в системе учета и отчетности	Отсутствует	Учет в качестве доходов и расходов или собственного капитала по МСФО (IAS) 12 и отсутствие такого разграничения в ПБУ 18/02

Таблица 8

Группы постоянных налоговых обязательств

Постоянные различия, увеличивающие налогооблагаемую прибыль по сравнению с бухгалтерской		Постоянные различия, уменьшающие налогооблагаемую прибыль по сравнению с бухгалтерской	
Первая группа		Вторая группа	Третья группа
Обязательства, возникающие в связи с непризнанием в налоговом учете некоторых расходов		Обязательства, возникающие в связи с непризнанием в налоговом учете некоторых доходов	Доходы, не учитываемые для целей налогообложения
принимаемые для налогообложения в пределах норм, нормативов и лимитов	не принимаемые для целей налогообложения		
Расходы на выплату суточных по производственным командировкам	Расходы на выплату вознаграждений работникам, не предусмотренных трудовым договором (контрактом)	Дооценка выручки от продаж по сделкам, подлежащим контролю налоговых органов	Стоимость имущества, полученного безвозмездно от учредителей, которым принадлежит свыше 50% уставного капитала
Некоторые виды расходов на рекламу	Премии за счет средств специального назначения или целевых поступлений		
Представительские расходы	Суммы материальной помощи работникам		Задолженность по налогам, списанная в результате реструктуризации
Суммы компенсации за использование личного автотранспорта	Сумма отклонения фактической выручки от реализации (выбытия) векселя, не обращающегося на организованном рынке ЦБ РФ от расчетной цены		
Расходы на добровольное и личное страхование	Суммы НДС, списываемые за счет собственных средств		
Расходы на добровольное имущественное страхование	Стоимость безвозмездно переданных основных средств		
Проценты по кредитам	Амортизация основных средств, не признаваемая для целей налогообложения		
Некоторые другие виды расходов	Иные расходы		

Перечень аналитических счетов,  
открываемых к забалансовому счету 015 «Постоянные разницы»

№ счета первого порядка	Наименование	№ счета второго порядка	Наименование	№ счета третьего порядка	Наименование
015.1.	Постоянные разницы, оказывающие влияние на увеличение налоговой базы	015.1.1.	Постоянные разницы по расходам, увеличивающие налоговую базу	015.1.1.1	Постоянные разницы по прямым расходам, увеличивающие налоговую базу
				015.1.1.2	Постоянные разницы по косвенным расходам, увеличивающие налоговую базу
				015.1.1.3	Постоянные разницы по внереализационным расходам, увеличивающие налоговую базу
		015.1.2.	Постоянные разницы по доходам, увеличивающие налоговую базу	015.1.2.1	Постоянные разницы по доходам от реализации, увеличивающие налоговую базу
				015.1.2.2	Постоянные разницы по внереализационным доходам, увеличивающие налоговую базу
015.2.	Постоянные разницы, оказывающие влияние на уменьшение налоговой базы	015.2.1.	Постоянные разницы по расходам, уменьшающие налоговую базу	015.2.1.1	Постоянные разницы по прямым расходам, уменьшающие налоговую базу
				015.2.1.2	Постоянные разницы по косвенным расходам, уменьшающие налоговую базу
				015.2.1.3	Постоянные разницы по внереализационным расходам, уменьшающие налоговую базу
				015.2.1.4	Постоянные разницы по убыткам прошлых лет, уменьшающие налоговую базу
		015.2.2.	Постоянные разницы по доходам, уменьшающие налоговую базу	015.2.2.1	Постоянные разницы по доходам от реализации, уменьшающие налоговую базу
				015.2.2.2	Постоянные разницы по внереализационным доходам, уменьшающие налоговую базу

В экономической литературе постоянные разницы по доходам и расходам предлагается отражать на забалансовых счетах:

200 «Постоянные разницы по расходам»;

201 «Постоянные разницы по доходам».

Однако использование данных забалансовых счетов не позволяет увидеть, по каким видам доходов или расходов они возникли. Для решения данной проблемы предлагается отражать постоянные разницы на новом забалансовом счете 015 «Постоянные разницы» с открытием аналитических счетов первого и второго порядка (см. табл. 9).

Расхождения в учете доходов и расходов в налоговом и бухгалтерском учете могут носить временный характер, что вызывает формирование временных налоговых разниц, которые, в свою очередь, подразделяются на вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы (табл. 10). Причиной возникновения вычитаемых временных разниц является то, что отдельные виды расходов в налоговом учете признаются медленнее, чем в бухгалтерском учете, или доходы признаются раньше. Соответственно, причиной возникновения налогооблагаемых временных разниц является то, что отдельные виды расходов в налоговом учете признаются раньше, чем в бухгалтерском учете, или доходы признаются позже.

На практике возникают проблемы по отражению в учете движения разниц, связанных с оценкой активов и расходов. Это обусловлено тем, что стоимостная оценка по активам и расходам проходят через множество счетов до их признания при формировании бухгалтерской прибыли (убытка) отчетного периода (рис. 2).

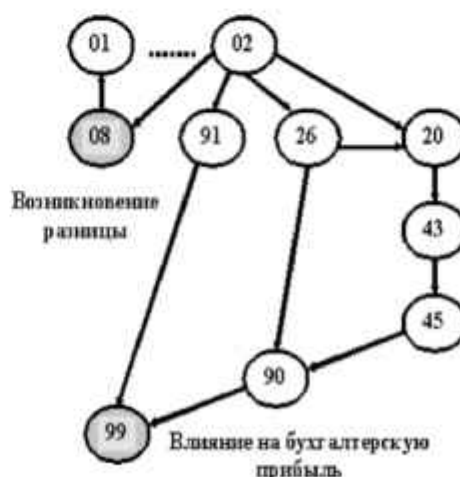


Рис. 2. Схема учета движения разниц по активам и расходам

Виды временных разниц

Вычитаемые временные разницы	Налогооблагаемые временные разницы
Превышение суммы амортизационных отчислений, признаваемых в системе бухгалтерского учета, над суммой, признаваемой в системе налогового учета	Проценты по заемным средствам, полученным для приобретения основных средств, начисленные до момента передачи объектов в эксплуатацию
Перенос убытков от хозяйственной деятельности на будущие периоды, с уменьшением налогооблагаемой прибыли в течение следующих 10 лет	
Превышение стоимости остатков НЗП, готовой или отгруженной продукции в бухгалтерском учете над их стоимостью для целей расчета налога на прибыль	Стоимость безвозмездно полученных ценностей, не использованных полностью (частично) на производственно-хозяйственные нужды организации
Расходы на освоение природных ресурсов, не давшие результата и включаемые для целей налогообложения в состав прочих расходов равными долями в течение установленного НК РФ периода	
Расходы на осуществление НИОКР, учитываемые для целей налогообложения в составе прочих расходов в течение трех лет с месяца, следующего за месяцем окончания разработки и подписания акта приемки-сдачи работ	Расходы будущих периодов, не признаваемые таковыми для целей налогообложения и, поэтому списываемые в состав текущих расходов
Убытки от реализации амортизируемого имущества, учитываемые при расчете налога на прибыль равными долями до истечения сроков полезного использования	
Убытки от деятельности обслуживающих производств, которые не могут быть признаны в текущем году и на погашение которых может быть направлена прибыль, полученная обслуживающими производствами в течение следующих 10 лет	
Убыток от операций с ценными бумагами, на величину которого может быть уменьшена сумма прибыли для целей налогообложения в течение следующих 10 лет	
Не оплаченные в течение отчетного периода расходы при применении для целей налогообложения кассового метода учета доходов и расходов	

Покажем на конкретном примере порядок отражения разниц при формировании стоимости основных средств, связанных с включением в их стоимость сумму процентов по заемным средствам, признанным внереализационными расходами текущего отчетного периода. Возникшая разница подлежит отражению на счете 08 с последующим его закрытием и формированием инвентарной стоимости на счете 01.

При этом в учете признается отложенное налоговое обязательство по скалькулированным затратам на счете 08, а затем сформированной инвентарной стоимостью на счете 01. Для начисления амортизации предусмотрен один срок полезного использования в бухгалтерском и налоговом учете.

Возникшая разница между суммами начисленной амортизации признается как налогооблагаемая временная разница, на сумму которой погашается отложенное налоговое обязательство.

В зависимости от целей использования основного средства на сумму формируемой бухгалтерской прибыли влияет только часть разницы, которая будет отражена на счете 99.

Для учета движения этой разницы возможно применение следующего алгоритма:

1. Отложенное налоговое обязательство подлежит погашению при начислении суммы амортизации по основному средству.

2. Возникшие разницы при начислении суммы амортизации отражаются на счете 20 «Основное производство».

3. Отложенное налоговое обязательство подлежит отражению при возникновении разницы при оценке незавершенного производства.

4. Отложенное налоговое обязательство подлежит отражению при возникновении разницы при оценке готовой продукции.

5. Отложенное налоговое обязательство подлежит отражению при возникновении разницы при оценке отгруженной продукции.

Таким образом, исходя из представленного алгоритма, разница, возникшая при исчислении амортизации, учитывается опосредованно путем признания отложенного налогового обязательства при оценке представленных в цепочке видов активов.

В экономической литературе встречается мнение, что для отражения информации о временных разницах, возникающих в результате разномоментного признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, возможно применение одноименного забалансового счета 014 «Временные разницы». При этом по дебету счета предлагается отражать налогооблагаемые временные разницы, а по кредиту – вычитаемые.

Отсутствует необходимость в открытии субсчета сальдо по временным разницам, так как учет ведется по каждой возникшей временной разнице обособленно и, исходя из определения временных разниц, в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов они погашаются.

При расчете амортизации по внеоборотным активам в экономической литературе представляется возможным организовать параллельный бухгалтерскому учет, так как интеграция этой области учетных процедур практически невозможна. В этой связи предлагается вести налоговый учет данных объектов на свободном забалансовом счете (рис. 3).

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
<b>012.1 «Основные средства»</b>	
1. Начисленная амортизация в целях налогообложения 2. Отражение остаточной стоимости ОС в случае иного выбытия	Формирование стоимости при вводе в эксплуатацию амортизируемого объекта
<b>012.2 «Нематериальные активы»</b>	
1. Начисленная амортизация в целях налогообложения 2. Отражение остаточной стоимости НА в случае иного выбытия	Формирование стоимости при вводе в эксплуатацию амортизируемого объекта

Рис. 3. Схема отражения информации на счете 012

Для учета первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств и нематериальных активов в целях исчисления налогооблагаемой амортизации допускается ее отражение по кредиту счета 012 «Расчет амортизационных отчислений по внеоборотным активам в соответствии с НК РФ». К указанному счету могут быть открыты субсчета 012.1 «Основные средства» и 012.2 «Нематериальные активы». Суммы начисленной амортизации, включаемой в налогооблагаемую базу, соответственно, отражаются по дебету счета 012 «Расчет амортизационных отчислений по внеоборотным активам в соответствии с НК РФ» с применением соответствующего субсчета.

Если внеоборотный актив выбывает до окончания установленного срока амортизации, то сумма недоначисленной амортизации (остаточная стоимость) будет отражаться по дебету счета 012 по соответствующему субсчету.

Таким образом, можно говорить о необходимости совершенствования учета налоговых обязательств организации в системе российского бухгалтерского учета. Прежде всего, считаем необходимым:

1) исключить разночтения в части терминологии, отражающей понятие задолженности по налогам и сборам, и ввести в нормативные документы по бухгал-

терскому учету понятие «налоговые обязательства», под которыми понимать задолженность экономического субъекта в отношении уплаты налогов и сборов, приводящая к оттоку ресурсов, содержащих экономические выгоды;

2) систематизировать информацию о видах расходов, подлежащих признанию в налоговом и бухгалтерском учете при формировании налоговой базы по налогу на прибыль, а именно: виды расходов, включаемых в фактическую себестоимость материалов и товаров по правилам бухгалтерского и налогового учета;

3) разработать перечень аналитических счетов, открываемых к забалансовому счету 015 «Постоянные разницы».

1. Макарова Е.Н., Минвалиева М.С. Классификация ошибок в учете налога на прибыль // Инновационное реформирование экономики и общества в условиях глобальной нестабильности: мат. междунар. науч.-практ. конф. (г. Саратов, 16 февраля 2015 г.). Саратов: ООО «Институт исследований и развития профессиональных компетенций», 2015.

2. Предеус Н.В., Предеус Ю.В. Необходимость формирования резерва на выполнение работ по гарантийному обслуживанию и гарантийному ремонту построенного объекта // Бухучет в строительных организациях. 2013. № 4.