

## 1.6. ПРОБЛЕМЫ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ПРИБЫЛИ В РОССИИ

Мусаева Ц.Э., аспирант  
кафедры «Бухгалтерский учет»

*Южно-Российский государственный университет экономики и сервиса*

В данной работе затронута одна из актуальных тем учета: налоговый учет прибыли в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ. Налоговый учет прибыли официально введен в действие с 01.01.2002 г. Федеральным законом № 110-ФЗ от 06.08.2001 г.

За время своего существования глава 25 претерпела множество изменений и поправок, но основные коррективы были внесены двумя Федеральными законами: № 57-ФЗ от 29.05.2002 г. и № 58-ФЗ от 06.06.2005 г.

Процесс преобразования налогового учета по прибыли происходит и в настоящее время. Концепцией бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу поставлена задача сближения двух учетов прибыли: налогового и бухгалтерского. Но, к сожалению, различия между учетными процедурами в налоговом и бухгалтерском учете по-прежнему являются существенными.

Выбор механизма получения информации для заполнения налоговой декларации по прибыли законодатель оставил на усмотрение предприятия.

Автором предложена модель формирования прибыли для целей налогообложения на базе регистров бухгалтерского учета.

В данной статье подробно рассмотрены вопросы учета затрат, связанных с производством и реализацией по их элементам:

- материальные расходы;
- оплата труда;
- амортизация;
- прочие расходы.

Автором даны предложения практического характера по сложным вопросам налогового учета, что делает возможным выявление всех возникающих постоянных и временных разниц в соответствии с ПБУ №18/02.

«Налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете путем корректировок ее по правилам налогового законодательства»

*Концепция бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.)*

Понятие налогового учета прибыли было окончательно узаконено с 01.01.2002 г. (Федеральным законом № 110-ФЗ от 06.08.2001 г.), но начало процессу разделения налогового и бухгалтерского учета было положено «Концепцией бухгалтерского учета в рыночной экономике России» (7).

Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России определяла основы построения системы бухгалтерского учета в условиях экономической среды, складывающейся в стране. Она была основана на последних достижениях науки и практики, ориентировалась на модель рыночной экономики, используя опыт стран с развитой рыночной экономикой, отвечала международно-признанным принципам учета и отчетности.

Концепцией были определены методологические особенности переходного периода, т.е. разработаны стратегические направления в реформировании бухгалтерского учета в рыночной экономике.

Намечены четыре основных направления преобразования бухгалтерской системы.

Одним из направлений Концепции являлось «создание методик расчета новых объектов деятельности, новых субъектов... разделение бухгалтерского и налогового учета».

Как неоднократно отмечал К.И. Оганян, один из разработчиков главы 25 НК РФ, «в России будет первая в мире система самостоятельного налогового учета, предполагающего, что прибыль определяется не на основании данных бухгалтерского учета, а на основании регистров налогового учета».

При первых попытках реализации модели налогового учета прибыли, предписанной Налоговым кодексом, на практике возникло столько спорных моментов, требовавших немедленного разрешения, что уже 29 мая 2002 года Федеральным законом № 57-ФЗ были внесены изменения в главу 25 НК РФ. Основная сущность этих изменений состояла в том, что организациям был предоставлен выбор, а именно: дано право либо вести отдельные регистры налогового учета, либо формировать данные для расчета прибыли на основании регистров бухгалтерского учета. Таким образом, законодатель сделал первый робкий шаг по пути сближения учетных процедур в налоговом и бухгалтерском учете.

Однако оставалась нерешенной главная проблема. Вот каким образом ее сформулировал руководитель Департамента методологии бухгалтерского учета Минфина России Бакаев А.С.: «Проблема заключается в статье 319 Налогового кодекса, устанавливающей порядок оценки незавершенного производства. Если эту статью исключить, глава 25 заработала бы».

Следующим этапом реформирования учетного процесса можно считать разработку новой Концепции бухгалтерского учета и отчетности, рассчитанной на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.). Если Концепция 1997 года ставила вопросы разделения бухгалтерского и налогового учета, то в Концепции 2004 года продекларирована обратная задача: снижение затрат на формирование налоговой отчетности «путем существенного приближения правил налогового учета к правилам бухгалтерского учета». Если исходить из логики законодателя, то концепция закрывала тему «обособленного» налогового учета, предлагая один – единственный вариант формирования данных для налоговой отчетности. Налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировок ее по правилам налогового законодательства (абз. 13 п. 2.1 Концепции).

Соответствующие изменения были внесены и в главу 25 Налогового кодекса Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ.

Процесс преобразования налогового учета по налогу на прибыль происходит и в настоящее время. Модель налогового учета, предложенная в главе 25 НК РФ, на наш взгляд, имеет право на жизнь только в случае максимального сближения с бухгалтерским учетом. Прибыль, сформированная по правилам бухгалтерского учета как экономическая категория, в условиях рыночной экономики является определяющим критерием эффективности работы хозяйствующего субъекта за определенный период времени (месяц, квартал, календарный год). Карл Маркс назвал основным экономическим законом капитализма закон прибавочной стоимости и сформулировал его так: «Движущим мотивом и определяющей целью капиталистического процесса производства является возможно большее самовозрастание капитала, то есть возможно большее производство прибавочной стоимости...»(10) Политическая экономия под добавочной стоимостью понимает не что иное, как бухгалтерскую прибыль. Вопросу изучения и позициониро-

вания бухгалтерской прибыли посвящено множество трудов отечественных и зарубежных ученых. Иначе обстоит дело с прибылью, сформированной в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ.

В процессе исследования нами было изучено множество материалов российских и зарубежных авторов, ответственных работников Минфина и МНС (ныне ИФНС), других компетентных в вопросах бухгалтерского учета и налогообложения специалистов.

В результате был сделан парадоксальный вывод: ни в одном из изученных нами документов не ставился вопрос: какое экономическое содержание несет в себе налогооблагаемая прибыль? Является ли показатель прибыли для целей налогообложения категорией экономической?

Самый простой ответ в данной ситуации – отрицательный. То есть прибыль налогооблагаемая – это некая расчетная величина, которая определяется путем корректировки бухгалтерской (финансовой) прибыли на постоянные и временные разницы.

С другой стороны, если величину налога от бухгалтерской прибыли рассматривать как стоимость ведения предпринимательской деятельности, то какую информацию для анализа несет в себе величина текущего налога, исчисленного от налогооблагаемой прибыли? Зная величину финансовой прибыли и текущего налога на прибыль, мы можем сделать вывод о реальной налоговой нагрузке предприятия. Таким образом, законодательно установленная ставка налога на прибыль может быть значительно выше, чем ее реально сложившаяся величина (за счет того, что признание части доходов (расходов) предприятия для целей налогообложения может быть отсрочено во времени).

Кроме того, выведение из-под налогообложения значительных сумм позволяет делать вывод о том, что предприятие имеет сильную экономическую службу, занимающуюся в том числе оптимизацией налогообложения, что учетная политика предприятия составлена грамотно.

Рассмотрим под другим углом зрения формулу перехода от бухгалтерской к налогооблагаемой прибыли:

$$Пф + Пр + ВВР - НВР = Пн, \quad (1)$$

где

**Пф** и **Пн** – прибыль, исчисленная в финансовом и налоговом учете;

**Пр** – величина постоянных разниц;

**ВВР** – вычетаемые временные разницы;

**НВР** – налогооблагаемые временные разницы.

Если величина постоянных разниц ничтожно мала, то его можно пренебречь, тогда формула (1) имеет вид:

$$Пр \rightarrow 0$$

$$Пф + ВВР - НВР = Пн \quad (2)$$

или

$$Пф \pm ВР = Пн.$$

За ряд лет мы получим такую зависимость:

$$\sum_{i=1}^n Пф \pm ВР = \sum_{i=1}^n Пн, \quad (3)$$

где **n** – отчетный год, в котором погасятся все временные разницы, образовавшиеся в 1-м году. Тогда верно будет равенство:

$$\sum_{i=1}^n Пф = \sum_{i=1}^n Пн. \quad (4)$$

То есть, если просуммировать финансовую прибыль за ряд лет, то она практически полностью совпадает с налогооблагаемой.

Тогда уместно вспомнить высказывание американских исследователей Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреда о том, что реальные данные о прибыли (финансовой) тоже можно получить, просуммировав ее величину за несколько отчетных периодов (9). Профессор Соколов Я.В. рассматривал такие законодательно допустимые способы корректировки финансовой прибыли, как капитализация и резервирование в качестве неизбежного результата применения основополагающего бухгалтерского принципа – соответствия (8). Что если отложенные доходы и расходы, порождающие ОНО и ОНА, тоже рассматривать как некий механизм корректировки бухгалтерской прибыли, не приводящей к ее искажению при расчетах за длительный период времени (несколько отчетных периодов, лет).

Если исходить из данного предположения, то и величина налогооблагаемой прибыли как производная прибыли финансовой несет в себе общие тенденции ее изменения (к росту либо к снижению) и позволят производить расчет всех аналитических показателей, которые определяются от величины финансовой прибыли. Погрешности в расчетах, конечно, будут иметь место. Необходимо помнить о том, что бухгалтерская прибыль тоже величина достаточно неточная и является лишь удовлетворительным средством, отражающим результат работы предприятия. В данном случае сложно спрогнозировать, какой же показатель наиболее верно отразит результат работы хозяйствующего субъекта и говорить о том, что налогооблагаемая прибыль более, чем финансовая, искажает величину доходов предприятия, по крайней мере, некорректно.

Когда мы говорим о том, что налогооблагаемая прибыль имеет такое же право называться экономической категорией, как и бухгалтерская прибыль, необходимо оговорить одно важное обстоятельство. Это право налогооблагаемая прибыль имеет только в случае однородности подходов к одноименным учетным процедурам, когда бухгалтерская мысль и налоговое законодательство развиваются одинаково.

В этом случае величина налогооблагаемой прибыли формируется от финансовой прибыли через систему налоговых корректировок. Например, в бухгалтерском учете используется линейный способ амортизации, а в налоговом учете – способ ускоренной амортизации, в бухгалтерском учете, метод средней себестоимости (оценки запасов), в налоговом учете – ФИФО (первых по времени закупок) и т.д. Тогда суть корректировки данных будет заключаться в сторнировании величины одноименных расходов в бухгалтерском учете и отражении их в суммах, принимаемых для налогообложения.

Представим процесс формирования налогооблагаемой прибыли в виде схемы (рис. 1).

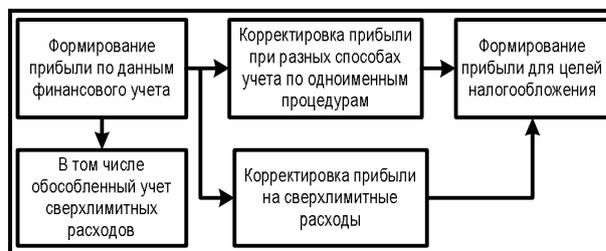
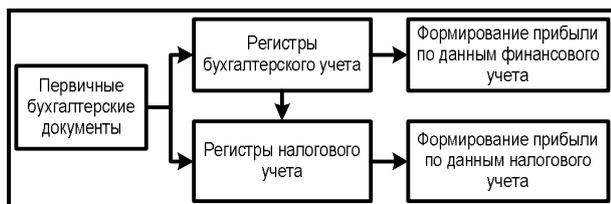


Рис. 1. Формирование финансового результата для целей налогообложения по опыту развитых стран

По такой схеме работают бухгалтеры при составлении финансовой отчетности во всем мире. Россия выбрала свой путь решения данного вопроса, введя в действие «принципиально новую систему, которая не имеет аналогов в мировой практике» (из интервью К.И. Оганяна журналу «Расчет», 2001 г.). Единственное, что разработчики главы 25 НК оставили общего у налогового учета с бухгалтерским, – это единые первичные документы. Таким образом, если следовать логике законодателя, то пути налогового и бухгалтерского учета расходятся уже в самом начале учетного процесса при обработке первичных документов. Механизм формирования финансового результата в налоговом и бухгалтерском учете представим в виде схемы (см рис. 2).



**Рис. 2. Формирование финансового результата для целей налогообложения при ведении параллельного учета по налогу на прибыль**

При такой постановке вопроса прибыль, сформированная по правилам налогового учета, теряет (практически полностью) связь с бухгалтерской прибылью, следовательно, и утрачивает какое-либо экономическое содержание. Единственное направление ее использования – определение базы для расчета налога на прибыль (ст. 247 гл. 25 НК).

На страницах журнала «Расчет» в 2001-2002 гг. ошесталась полемика по вопросу необходимости (целесообразности) введения налогового учета прибыли. К дискуссии приглашались все известные в России специалисты по бухгалтерскому учету и налогообложению, большинство из них высказали мнение, что «налоговый учет России сегодня не нужен».

Наиболее точно, на наш взгляд, отражает действительность позиция А. Брызгалина, директора центра «Налоги и финансовое право» (г. Екатеринбург). Он считал, что «налоговый учет в том виде, в котором он представлен в кодексе, искусственен и чистой воды изобретательство». Конечно, законодатель вынужден был постепенно пойти на попятную и скорректировать свое мнение по поводу «обособленности» налогового учета. Изменение позиции налогового ведомства очень ярко прослеживается в официальных комментариях господина Оганяна.

Первоначальная позиция налогового ведомства состояла в том, что единственное связующее звено между налоговым и бухгалтерским учетом – это первичные бухгалтерские документы, поскольку именно на их основе будут составляться налоговые регистры. А при расчете финансового результата для налогообложения «организациям больше не надо будет брать данные бухгалтерского учета и корректировать их» (из комментария К. Оганяна журналу «Расчет», сентябрь 2001 г.).

Изменение позиции законодателя состояло в сближении подходов налогового ведомства с бухгалтерским учетом по вопросу формирования учетных регистров. А именно, если регистр бухгалтерского учета содержит полную информацию для ее признания в налоговом

учете, то отменить дублирование этого регистра для целей налогового учета, если в бухгалтерском регистре не хватает каких-то реквизитов, то следует в «регистр бухгалтерского учета добавить дополнительные реквизиты, необходимые для ведения налогового учета» (из интервью корреспондента журнала «Расчет» И. Кириловой с К. Оганяном).

Соответствующие изменения были внесены и в ст. 313 главы 25 НК РФ. В свете новых требований законодатель дал предприятиям право выбора:

- либо дополнить бухгалтерские регистры дополнительными реквизитами, «формируя тем самым регистры налогового учета»;
- «либо вести самостоятельные регистры налогового учета».

Вопрос о необходимости внесения очередных корректировок в главу 25 НК РФ налоговое ведомство затронуло в 2004 году. Они должны были изменить подходы к вопросам отнесения расходов предприятия к прямым и порядок расчета остатков НЗП (ст. 318 и 319 гл. 25 НК РФ).

Изменение позиции налогового ведомства произошло в сторону сближения налогового и бухгалтерского учета. Налоговым инспекциям при проведении документальных проверок предлагается изучать данные, повлиявшие на величину бухгалтерской прибыли, и особенно анализировать отклонение между бухгалтерской и налоговой прибылью, повлекшие образование отсроченных налогов.

Причина обращения пристального внимания к бухгалтерскому учету в том, что он «изначально содержит более совершенную систему контроля данных», поскольку опирается на принцип двойной записи и, благодаря бухгалтерскому стандарту ПБУ 18/02, позволяет учитывать все возможные отклонения, возникающие между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (из интервью К.И. Оганяна журналу «Российский налоговый курьер», июль 2004 г.).

Эти изменения стали законодательной нормой только в 2005 году (ФЗ № 58-ФЗ от 06.06.2005). При всей массе корректив, внесенных в главу 25 НК, наиболее существенными, на наш взгляд, являются две:

- во-первых, перечень расходов, относимых к прямым сделаны открытым;
- во-вторых, сняли вопрос нормативного регулирования расчета остатков НЗП. Теперь этот расчет предприятие может делать самостоятельно, исходя из сложившейся отраслевой специфики.

Но даже с учетом всех внесенных в Налоговый кодекс изменений правила формирования бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли имеют принципиальные отличия методологического характера. Что мы понимаем под таковыми? Как уже отмечалось ранее, если возникающие различия между двумя видами прибыли (финансовой и налогооблагаемой) сводятся к использованию различных способов ведения учета по одноименным процедурам, то такие различия легко отразить в виде временных разниц с известными сроками их гашения. Этот вариант учета расхождений между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью – сложившаяся мировая практика.

Налоговый учет в России вносит коррективы не только в способы амортизации, списания МПЗ, принятия к учету расходов на ремонты основных средств и т.д., но и предлагает иные, нежели в бухгалтерском учете, методы формирования стоимости МПЗ, основных средств, НМА, новые способы расчета себестоимости готовой

продукции, остатков НЗП. То есть различия имеют место на всех стадиях учетного процесса:

- приобретение основных средств, МПЗ, НМА;
- списание МПЗ, амортизация основных средств, НМА;
- формирование себестоимости (расходов в налоговом учете);
- реализация готовой продукции.

Практика ведения такой модели налогового учета не имеет аналогов в мировом сообществе. А.С. Бакаев на вечный философский вопрос: что делать? Ответил: «Вести бухгалтерский учет и возмущаться» (2, с. 20).

Из всех вариантов:

- налоговый учет вместо бухгалтерского;
- обособленный налоговый учет;
- налоговый учет на базе бухгалтерского учета.

Предприятие неизбежно выберет последний.

Как устранить противоречия между налоговым и бухгалтерским учетом и сформировать данные для заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль?

Объектом налогообложения в соответствии со ст. 247 главы 25 НК являются «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Доходы подразделяют на полученные от реализации и внереализационные. Расходы, соответственно, на связанные с производством и реализацией и внереализационные. Для определения величины доходов, принимаемых для целей налогообложения, а также внереализационных расходов, от бухгалтера не требуется, на наш взгляд, особых усилий. Для получения доходов (расходов), принимаемых в налоговом учете, достаточно взять данные из соответствующих регистров бухгалтерского учета и откорректировать их величину в соответствии с требованиями Налогового кодекса. Для учета всех возникающих разниц предлагаем использовать соответствующие трансформационные таблицы (регистры налогового учета). То есть по каждой компоненте, участвующей в формировании налогооблагаемой прибыли (доходы от реализации, внереализационные доходы, внереализационные расходы), от бухгалтерских данных через систему корректировок получаем доходы (расходы), признаваемые в налоговом учете.

Базой для определения величины доходов от реализации в налоговом учете является информация о выручке от реализации продукции в бухгалтерском учете с учетом корректировок. Корректировки вызваны разностью подходов в бухгалтерском и налоговом учете к признанию доходов от предоставления товарного кредита, а также возникновением в налоговом учете дополнительной облагаемой базы по ст. 40 НК и при безвозмездной передаче продукции.

Величина внереализационных доходов в налоговом учете формируется из данных бухгалтерского учета о прочих доходах. Корректировка бухгалтерских данных производится в части признания доходов от представления товарного кредита, а также при получении имущества в рамках государственной помощи.

Величина внереализационных расходов в налоговом учете формируется из данных бухгалтерского учета о прочих расходах за исключением следующих статей:

- начисленных налогов (признаются расходами, связанными с производством и реализацией);
- доходов, не соответствующих критериям ст. 252 НК.

Корректировка бухгалтерских данных производится в части отнесения на расходы процентов по заемным средствам, формирования резервов по сомнительным долгам.

Учет расходов по производству и реализации, принимаемых для целей налогообложения, самый сложный вопрос при нахождении механизма стыковки с бухгалтерским учетом. В данном случае мы не можем просто взять величину себестоимости реализованной продукции и через систему корректировок определить расход, принимаемый для целей налогообложения. Из общей массы расхождений между налоговым и бухгалтерским учетом мы попытались выделить основные, препятствующие получению в бухгалтерском учете необходимой информации при формировании расходов для налогового учета:

1. существенные расхождения в вопросах учета основных средств;
2. признание величины косвенных расходов в полной сумме расходами текущего периода;
3. использование в налоговом учете механизма оценки остатков готовой продукции и величины отгруженной продукции – «на основании данных о движении и остатках готовой продукции на складе (в количественном выражении)».

Остановимся на каждом из вышеназванных расхождений. Изучив большое количество практических материалов по ведению налогового учета основных средств, мы сделали следующий вывод: подходы налогового ведомства к вопросам ведения учета основных средств кардинально отличаются от традиционного бухгалтерского подхода, заложенного в бухгалтерском стандарте ПБУ 6/01, то есть различий в учете больше, чем совпадений. Расхождения возникают в процессе всего жизненного цикла основного средства и не заканчиваются даже при его списании. За амортизируемую стоимость основного средства для налогового учета по объектам, числившимся в бухгалтерском учете на 01.01.2002 г. принимается остаточная стоимость, сформированная по правилам бухгалтерского учета. Амортизационные отчисления определяются исходя из остаточной стоимости основного средства (база) и оставшегося срока службы в годах. В бухгалтерском учете амортизация основных средств по-прежнему рассчитывается от первоначальной стоимости основного средства и бухгалтерской нормы амортизации (которая существенно отличается от принимаемой в налоговом учете).

Основные средства, вводимые в эксплуатацию после 01.01.2002, могут иметь различную величину первоначальной стоимости в зависимости от способа приобретения (создания). Так, первоначальная стоимость основных средств, созданных силами самой организации, в бухгалтерском учете определяется по фактической себестоимости их производства, в налоговом учете – в части прямых расходов.

При определении первоначальной стоимости основных средств в бухгалтерском учете величина расходов по приобретению корректируется на проценты по заемным средствам. В бухгалтерском учете данные корректировки учитываются в составе прочих расходов.

Способы амортизации в налоговом и бухгалтерском учете также различны. В бухгалтерском учете существует 4 способа начисления амортизации. В налоговом учете два – линейный и нелинейный. Даже при использовании всех законододопустимых путей сближения по вопросам учета основных средств будут возникать существенные расхождения между величиной амортизации в налоговом и бухгалтерском учете. Поэтому, на наш взгляд, необходимо за определяющий принцип взять минимизацию налоговой нагрузки в ущерб принципа сближения учетных процедур. А это

означает применение нелинейного метода амортизации и использование амортизационной премии в виде единовременного списания 10% первоначальной стоимости по вновь вводимым основным средствам.

Различия в налоговом и бухгалтерском учете возникают и в момент списания в порядке реализации основных средств. Если в бухгалтерском учете убытки от реализации признаются расходами единовременно, то в налоговом учете относятся на расходы в течение оставшегося срока службы основных средств.

Опираясь на основополагающие принципы бухгалтерского учета – такие, как принцип соответствия, простоты (понятности) – бухгалтер должен взвесить все плюсы и минусы ведения параллельного учета основных средств.

На наш взгляд, величина амортизационных отчислений, сформированная по правилам налогового и бухгалтерского учета, не сопоставимы. Поэтому для полноты и правильности определения расходов, признаваемых для налогообложения, предлагаем при учете затрат на производство (по дебету счетов 20, 23, 25, 26) использовать амортизацию, сформированную по правилам главы 25 НК. При этом необходимо вести аналитический учет бухгалтерской амортизации с целью последующей корректировки величины износа в бухгалтерском балансе.

Поскольку ПБУ 10/99 не позволяет организациям применять для целей бухгалтерского учета систему директ-костинг с группировкой расходов на прямые и накладные, между подходами к формированию себестоимости реализованной продукции в налоговом и бухгалтерском учете будут возникать расхождения. Но величина этих расхождений может быть точно определена. Она представляет собой прирост (уменьшение) суммы косвенных расходов в бухгалтерском учете по счетам учета НЗП готовой, но неотгруженной продукции. Но точный расчет величины косвенных расходов может быть произведен только в случае совпадения общих методологических подходов, применяемых в налоговом и бухгалтерском учете при определении остатков НЗП и готовой продукции.

Законодатель, устранив разницу в методах оценки остатков НЗП, решил только часть проблемы. Расчет величины расходов, приходящихся на реализованную продукцию и остатки готовой продукции, по-прежнему регламентируется ст. 319 НК и может существенно отличаться от общепринятой практики бухгалтерского учета.

При расчете стоимости отгруженной продукции в части прямых расходов в налоговом учете мы предлагаем привести однородную (идентичную) продукцию в сопоставимый вид, используя коэффициенты сложности. Имея информацию о коэффициентах сложности по всей изготавливаемой предприятием продукции, нетрудно сделать расчет движения готовой продукции в условно-натуральных единицах. В данном случае предприятие столкнется проблемой наличия разных баз для определения себестоимости отгруженной продукции в бухгалтерском и в налоговом учете. Существует возможность выбора учетных процедур, позволяющих одновременно учесть требования двух учетов и не создавать расхождения в механизме определения себестоимости отгруженной продукции. Если предприятие заключает договора поставки на основе экономически обоснованных цен на продукцию, то расхождения в це-

нах на готовые изделия (отвечающие критерию идентичности, однородности) должны отражать степень сложности их изготовления. Первоначально необходимо определить, цена какого изделия будет принята за эталон. Зная цену других изделий, можно определить коэффициент сложности по всем видам продукции и пересчитать натуральные показатели выпуска готовой продукции, остатков готовой продукции на складе и отгруженной продукции в условно-натуральные измерители. Тогда механизм определения себестоимости отгруженной продукции в бухгалтерском учете будет тождественен порядку определения прямых расходов в налоговом учете.

Таким образом, найдя компромиссы по всем спорным вопросам, мы можем непосредственно перейти к процедуре формирования из данных бухгалтерского учета величины расходов для налогового учета.

Для этого:

- во-первых, необходимо все расходы в бухгалтерском учете разделить на прямые и косвенные в соответствии с требованиями главы 25 НК. Косвенные расходы, в свою очередь, разбить по элементам на затраты по оплате труда, материальные затраты, амортизационные отчисления, прочие косвенные расходы;
- во-вторых, косвенные расходы принять в полной сумме в качестве расходов в налоговом учете;
- в-третьих, произвести расчет себестоимости реализованной продукции в двух оценках: по полной себестоимости и в части прямых расходов. Прямые расходы по реализованной продукции формируют расходы, принимаемые в налоговом учете.

Кроме того, на наш взгляд, для полноты учета всех расходов, принимаемых в налоговом учете, необходимо дополнить рабочий план счетов специальным счетом по учету расходов организации для целей налогообложения.

Вновь введенный счет позволит решить следующие задачи:

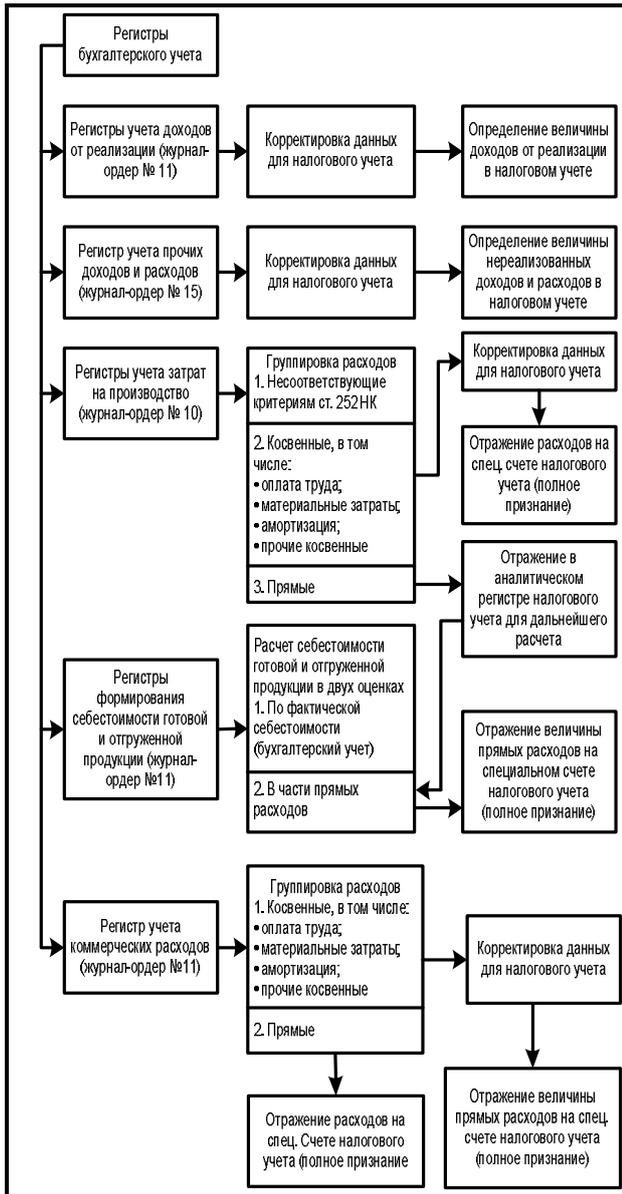
- с помощью него будет происходить трансформация расходов из бухгалтерского учета в налоговый;
- при составлении налоговой декларации по прибыли будут учтены все необходимые составляющие, формирующие расходы организации, нарастающим итогом с начала года.

Подводя итог сказанному, необходимо отметить следующее:

- показатель прибыли, сформированный для целей налогообложения, имеет экономическое содержание только в случае, если он формируется на базе бухгалтерской прибыли через систему корректировок;
- на сегодняшний день формирование налогооблагаемой прибыли по правилам главы 25 НК существенно отличается от определения прибыли в соответствии с требованиями бухгалтерского учета;
- глава 25 НК предлагает 2 варианта ведения налогового учета: на базе бухгалтерского учета и обособленный налоговый учет;
- выбирая первый вариант учета, предприятие вынуждено пойти на определенные уступки (компромиссы), и найти необходимый баланс интересов между сближением двух учетов и минимизацией налоговой нагрузки на предприятие;
- при ведении налогового учета на базе бухгалтерского предприятия вынуждено будет работать по достаточно сложной схеме (рис. 3).

В данном случае информацию о величине доходов от реализации, внереализационных доходах и расходах в налоговом учете предприятие будет получать путем корректировки бухгалтерских данных из соответствующих регистров. Для получения информации о величине расходов, связанных с производством и

реализацией, бухгалтер предприятия вынужден будет осуществить ряд промежуточных действий.



**Рис. 3. Модель определения величины прибыли для целей налогообложения при формировании налогового учета на базе бухгалтерского**

- Во-первых, затраты на производство необходимо будет сгруппировать в соответствии с требованиями налогового учета, разделив их на:
  - прямые;
  - косвенные;
  - расходы, несоответствующие требованиям статьи 252 главы 25 НК.
 Прямые расходы будут включены в специальный регистр налогового учета для расчета стоимости остатков незавершенного производства и себестоимости готовой продукции в части прямых расходов. Косвенные расходы подлежат корректировке в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ на сверхлимитные расходы, расходы, имеющие разные временные периоды признания в налоговом и бухгалтерском учете. Откорректированные косвенные расходы полностью признаются расходами текущего периода в налоговом учете.

Расходы, не соответствующие требованиям статьи 252 главы 25 НК РФ, формируют величину постоянных разниц и не участвуют при формировании финансового результата в налоговом учете.

- Во-вторых, расчет себестоимости отгруженной продукции в аналитическом учете предприятие ведет в двух оценках: по фактической себестоимости и части прямых расходов. Величина прямых расходов учитывается в специальном аналитическом регистре налогового учета. Прямые расходы, относящиеся к отгруженной продукции, полностью признаются расходами текущего периода в налоговом учете.
- В-третьих, величина коммерческих расходов подлежит группировке в соответствии с требованиями налогового учета на прямые и косвенные. Прямые коммерческие расходы полностью признаются расходами в налоговом учете. Косвенные расходы для признания в налоговом учете подлежат корректировке в соответствии с требованиями Налогового кодекса на расходы, имеющие разные временные периоды признания в налоговом и бухгалтерском учете. Откорректированные расходы полностью признаются расходами текущего периода в налоговом учете.

Каким образом через систему налоговых корректировок от величины бухгалтерской прибыли перейти к прибыли, сформированной по правилам главы 25 НК РФ? Первым шагом в этом большом процессе перехода, на наш взгляд, является сравнительный анализ подходов к формированию всех компонентов прибыли (налогооблагаемой и бухгалтерской). Подробный анализ информации, содержащейся в «Модели определения величины налогооблагаемой прибыли на базе бухгалтерского учета» (рис. 3) свидетельствует о том, что наиболее сложным участком работы является трансформация бухгалтерских расходов по обычным видам деятельности в расходы по производству и реализации в налоговом учете. Как известно, расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Следовательно, для того, чтобы предложенная нами модель работала необходимо определить весь спектр возможных отклонений в правилах признания вышеперечисленных расходов в налоговом и бухгалтерском учете.

Таким образом, на данном этапе исследования необходимо решить следующие задачи:

- выявить все возможные отклонения между налоговым и бухгалтерским учетом расходов на производство путем сравнительного анализа по их основным элементам (материальные расходы, расходы на оплату труда и др.);
- использовать все моменты сближения налогового и бухгалтерского учета по одноименным расходам в случае, если нормативные акты по бухгалтерскому учету и Налоговый кодекс предусматривают несколько вариантов признания расходов (методы амортизации, списания материальных расходов и др.);
- рассмотреть учет расходов по хозяйственным операциям, не описанным кодексом по правилам бухгалтерского учета;
- при выборе вариантов налогового и бухгалтерского учета расходов найти необходимый баланс интересов между стремлением к сближению налогового и бухгалтерского учета и минимизацией налоговой нагрузки на предприятие.

Начнем с учета основных средств.

Прежде всего хочется отметить, что в налоговом учете не признается амортизируемым имущество сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью менее 10 000 руб. Данное

имущество в налоговом учете относится к материальным расходам, а в бухгалтерском учете – с 01.01.2006 – предприятиям предоставлено право выбора: либо отнести его к основным средствам, либо учитывать в качестве МПЗ на счете 10.9 «ИХП». Кроме того, в бухгалтерском учете стоимостной предел по таким активам увеличен до 20 000 рублей.

В налоговом учете первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, пригодного к использованию.

Механизм формирования первоначальной стоимости основных средств в налоговом учете практически не отличается от принципов, заложенных в бухгалтерском учете (ПБУ № 6/01), если основное средство приобретено за плату. Расхождения возникают по основным средствам, требующим государственной регистрации, так как при этом подлежит уплате государственная пошлина. В налоговом учете эти расходы будут отнесены к прочим (пп. 1 п. 1 ст. 264), а в бухгалтерском – в увеличение стоимости основных средств (п. 8. р. II ПБУ № 6/01). Аналогичная ситуация может иметь место при таможенном оформлении поступающих основных средств, когда в налоговом учете расходы на уплату таможенных пошлин и сборов относятся к прочим (пп. 1 п. 1 ст. 264), а в бухгалтерском учете участвуют при формировании их первоначальной стоимости (п. 8. р. II ПБУ № 6/01).

Кроме того, расхождения в формировании первоначальной стоимости основных средств возникают в случае приобретения их по договорам лизинга. Учет по договорам лизинга, отдельный большой вопрос, требующий детального изучения, поэтому он выходит за рамки данной работы.

При внимательном прочтении норм ст. 257 НК РФ становится ясно, что законодатель под приобретением амортизируемого имущества понимает покупку основных средств, создание их собственными силами, безвозмездное получение и поступление в качестве вклада в уставный капитал.

В случае безвозмездного получения объектов основных средств, они принимаются к учету по текущей рыночной стоимости на дату приобретения (п. 1 ст. 257 гл. 25 НК РФ, п. 10 р. II ПБУ № 6/01).

При получении имущества в качестве вклада в уставный капитал в бухгалтерском учете стоимость имущества определяется в оценке, согласованной с учредителем (п. 9 р. II ПБУ № 6/01), в налоговом учете, по остаточной стоимости по данным налогового учета передающей стороны (пп. 2 п. 1 ст. 277 гл. 25 НК РФ). При этом оценка стоимости основного средства, согласованная с учредителем, не должна превышать сумму оценки вклада, определенную независимым оценщиком. Это требование распространяется и на оплату акций неденежными средствами (ст. 34 Федерального закона «Об акционерных обществах» № 208-ФЗ от 26.12.1995 г.), и денежную оценку неденежных вкладов в устав ООО, если номинальная стоимость доли участника общества в его уставном капитале составляет более 200 минимальных размеров оплаты труда, установленных Федеральным законом (ст. 15 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14-ФЗ от 08.02.1998 г.).

В случае создания основных средств собственными силами их первоначальная стоимость определяется в налоговом учете – только в части прямых расходов

(п. 1 ст. 257), в бухгалтерском учете по фактической себестоимости их изготовления (п. 8 р. II ПБУ № 6/01).

Кроме того, в главе 25 НК РФ не прописаны ответы на следующие частные вопросы, возникающие при формировании стоимости основных средств:

- формирование стоимости основного средства, если оно получено в счет оплаты не денежными средствами;
- формирование стоимости основных средств, выявленных в качестве излишков по инвентаризации;
- определение первоначальной стоимости основного средства в случае его доставки собственным автотранспортом;
- формирование первоначальной стоимости основных средств, приобретенных за плату, но смонтированных силами предприятия (покупателя).

Попытаемся найти ответы на все возникающие в процессе изучения ст. 257 НК РФ вопросы с позиции сближения подходов налогового и бухгалтерского учета.

Различие позиций Минфина и налогового ведомства в части включения в стоимость основных средств расходов на уплату государственной пошлины, таможенных пошлин и сборов в настоящее время является неустрашимым. К сожалению, разность подходов вызвана не какими-либо объективными причинами, а разногласиями двух ведомств.

В случае безвозмездного получения имущества налоговая и бухгалтерская оценка основных средств одинакова, поэтому расхождений при формировании первоначальной стоимости не возникает.

По основным средствам, полученным в качестве вклада в уставный капитал, расхождения можно устранить, если основное средство будет передано на баланс учреждаемой организации по налоговой остаточной стоимости организации-учредителя, которая, как правило, не превышает рыночной стоимости. Следовательно, требования Федеральных законов № 208-ФЗ и № 14-ФЗ будут соблюдены.

Еще один пример разности подходов к формированию первоначальной стоимости можно привести по основным средствам, созданным силами организации. В данном случае наличие расхождений вызвано объективными причинами, а именно: методологическими особенностями формирования бухгалтерской себестоимости и расходов организации, принимаемых для целей налогообложения прибыли.

Бухгалтерский стандарт (ПБУ № 6/01) рассматривает такой способ приобретения основных средств, как оплата не денежными средствами, то есть получение имущества по договору мены. В данном случае стоимость приобретаемых основных средств определяется по стоимости передаваемого имущества. То есть исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей (п. 11 р. II ПБУ № 6/01). Если в счет оплаты передаются покупные материалы или основные средства, то стоимость приобретаемого в порядке мены средства труда может быть равна балансовой стоимости выбывающих материалов, основных средств. Если же в процессе обмена передается готовая продукция, то приобретаемое имущество будет оценено не по фактической себестоимости готовой продукции, а по ее отпускной стоимости.

При определении первоначальной стоимости в данном случае глава 25 НК РФ признает реальные затраты предприятия по приобретению выбывающего в порядке обмена имущества, а, следовательно, не отпускную, а учетную стоимость выбывающего имущества. Если в счет оплаты передаются покупные материалы – стои-

мость их приобретения, если покупные основные средства – остаточная стоимость по данным налогового учета, если готовая продукция – стоимость прямых расходов по изготовлению.

В таком случае расхождения при формировании первоначальной стоимости основных средств будут возникать в случае, если в порядке обмена передаются покупные основные средства, приобретенные до 01.01.2002 года либо готовая продукция. Необходимо отметить, что большинство бухгалтеров-практиков стремятся облегчить себе жизнь, отказавшись от использования договоров мены. Это сделать просто – путем заключения встречных договоров купли-продажи, выписки встречных счетов-фактур и составления акта зачета взаимных требований. На наш взгляд, предприятию следует отказаться от практики применения в хозяйственной деятельности договоров мены.

Каким образом определить стоимость основных средств, выявленную в качестве излишков при инвентаризации? Позиция налоговых ведомств по вопросу определения стоимости невозмездно получаемого имущества неоднократно разъяснялась в соответствующих письмах (№ 03-03-01-04/1/19, 02-5-10/33). Сущность этих документов сводилась к следующему: поскольку предприятие не несло расходы по приобретению данных материальных ценностей, то их учетная стоимость для целей налогообложения равна нулю. С учетом изменений, внесенных в п. 2 ст. 254 главы 25 НК РФ (58-ФЗ), стоимость МПЗ в виде излишков, выявленных в ходе инвентаризации, определяется в размере суммы налога от дохода, полученного в результате их выявления (обнаружения).

Каким образом определить стоимость основных средств, выявленных в виде излишков при инвентаризации, предприятие вынуждено будет решать самостоятельно, но при этом необходимо помнить, что свою позицию по данному вопросу, возможно, придется отстаивать в суде.

При выборе варианта определения стоимости основных средств можно пойти по пути наименьшего сопротивления: оценить поступающее имущество в размере суммы налога от дохода, полученного в соответствии с п. 20 ст. 250 НК РФ. При этом кодексом допущена описка, и в ст. 254 дана ссылка не просто на п. 20 ст. 250, а на п. 20 части второй ст. 250. Поскольку ст. 250 не содержит второй части, то эта ссылка «в никуда». Кроме того, п. 20 ст. 250 не дает ответ на вопрос: по какой стоимости оценивать полученные излишки?

В бухгалтерском учете они будут учтены по рыночной стоимости (п. 34 ч. 2 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств). Есть и второй вариант определения стоимости основных средств, он учитывает положения п. 1 ст. 11 ч. 1 НК. А именно: «понятия и термины, используемые в Налоговом кодексе, но позаимствованные им из других областей законодательства, применяются в том значении, в котором они используются в этих отраслях».

Следовательно, поскольку кодексом не прописан вопрос определения стоимости основных средств в данном (частном) случае, предприятие имеет право применить свой вариант, отразив его в учетной политике.

На наш взгляд, недоработки законодателя работают в пользу предприятия-налогоплательщика, позволяя отражать в налоговом учете стоимость основных средств, исходя из принципов бухгалтерского учета.

Каким образом учесть в налоговом учете расходы предприятия по доставке основных средств собственным автотранспортом?

В соответствии с пунктом 1 статьи 257 первоначальная стоимость основных средств определяется с учетом расходов на их доставку. Аналогично, п. 8 ПБУ № 6/01 под фактическими расходами на приобретение понимает суммы, уплачиваемые за доставку объекта и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением основного средства.

Поскольку затраты автотранспортного цеха, согласно п. 1 ст. 253 главы 25 НК РФ, относятся к расходам на производство и реализацию, то в соответствии с требованиями п. 1 ст. 318 они будут подразделяться на прямые и косвенные. Как установлено кодексом, косвенные расходы (п. 2 ст. 318) в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного периода.

Следовательно, на наш взгляд, капитализации будут подлежать только прямые расходы, связанные с доставкой объекта основных средств. В данном случае прослеживается аналогия формирования первоначальной стоимости основных средств, созданных силами предприятия только в части прямых расходов (п. 1 ст. 257).

Как правильно учесть в стоимости основных средств расходы по монтажу, осуществленному собственными силами?

Величина расходов на монтаж оборудования может включать:

- заработную плату рабочих с отчислениями;
- амортизацию машин (механизмов);
- стоимость комплектующих и материалов для монтажа;
- расход электроэнергии на работу машин (механизмов);
- стоимость услуг подрядной организации по наладке;
- другие расходы.

Поскольку эти затраты нельзя отнести к расходам на производство и реализацию (см. п. 5 ст. 270), следовательно, по ним не возникает деления на прямые и косвенные. И в соответствии с п. 1 ст. 257 данные расходы подлежат включению в первоначальную стоимость основных средств для налогового учета в полном объеме.

Подводя итоги, можно сказать, что по вновь вводимым после 01.01.2002 г. основным средствам их первоначальная стоимость по данным налогового и бухгалтерского учета будет не совпадать в основном:

- в случае создания основных средств силами самой организации;
- в случае использования для доставки основных средств услуг собственных вспомогательных подразделений;
- по основным средствам, требующим государственной регистрации, по которым производится уплата пошлин и сборов при их таможенном оформлении.

Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств для налогового учета, введенных в эксплуатацию до 01.01.2002 г., равна первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств в бухгалтерском учете. Отрицательным моментом, на наш взгляд, является непризнание в налоговом учете переоценок, проводимых предприятием с целью доведения первоначальной стоимости объектов основных средств до текущей рыночной стоимости. За пять лет существования главы 25 НК РФ даже при скромном ежегодном уровне инфляции (10-15%) основные средства предприятия, приобретенные до 01.01.2002 г., обесценились на 40-50%, то есть реальная их рыноч-

ная стоимость превышает балансовую в 1,6-2 раза. Этот факт безусловно отражается на величине амортизационных отчислений таким образом, что величина амортизации в бухгалтерском учете (с учетом переоценки) с 2007 года будет превышать величину амортизации в налоговом учете. С 01.01.2006 г. законодатель ввел изменение в перечень основных средств, которые не подлежат амортизации в бухгалтерском учете, исключив из него объекты внешнего благоустройства и рабочий продуктивный скот.

Глава 25 НК РФ предлагает все основные средства предприятия для целей начисления амортизации разбить на 10 классификационных групп (Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1).

Каждая группа имеет свой интервал срока службы (например, 3-я группа – свыше 3 до 5 лет). Определение конкретного срока службы – задача самого предприятия.

Предприятиям дано право по объектам основных средств, приобретенных после 01.01.2002 г., и в бухгалтерском учете использовать при определении срока полезного использования Постановление Правительства № 1.

Однако по основным средствам, приобретенным до 01.01.2002 г., в бухгалтерском учете предприятия вынуждены будут по-прежнему использовать нормы амортизации, утвержденные Постановлением Совета Министров СССР № 1072 от 22.10.1990 г.

В пользу классификации основных средств, применяемой для целей налогового учета, говорит тот факт, что срок полезного использования основных средств уменьшился примерно в 2 раза, что должно, по мнению законодателя, увеличить во столько же раз величину амортизационных отчислений. И действительно, по вновь приобретенным основным средствам такая картина наблюдается. Что касается основных средств, введенных в действие до вступления в силу главы 25 НК РФ, то по ним предусмотрен иной порядок определения амортизационной стоимости. За таковую принимается остаточная стоимость по данным бухгалтерского учета на 01.01.2002, а срок полезного использования равен оставшемуся сроку службы (полный срок службы по налоговому учету за вычетом фактического срока эксплуатации).

Но, как мы уже заметили выше, срок службы по данным налогового учета примерно в два раза меньше, чем по бухгалтерскому учету. Поэтому нередки ситуации, когда фактический срок службы больше или равен новому нормативному.

На этот случай законодатель предоставил возможность предприятию установить оставшийся срок службы самостоятельно, но он не должен быть меньше 7 лет.

Таким образом, по основным средствам, введенным после 01.01.2002 г., срок службы объектов основных средств в налоговом и бухгалтерском учете может быть одинаковым. Проанализируем разность подходов налогового и бухгалтерского учета к определению срока полезного использования по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 01.01.2002 г. Например, здание капитального характера, входящее в 10 классификационную группу, по новым требованиям может иметь срок службы свыше 30 лет (а это и 40, и 50, и 80). В данном случае у предприятия есть выбор – пойти по пути сближения с бухгалтерским учетом и принять для целей налогового учета оставшийся срок службы по

данным бухгалтерского учета, либо принять минимальный срок службы, разрешенный кодексом, например, 31 год за минусом срока фактического использования по состоянию на 01.01.2002 г. В первом случае суммы амортизации в налоговом и бухгалтерском учете будут тождественны.

Это легко увидеть на простом примере.

Первоначальная стоимость здания на 01.01.2002 – 10 000 тыс. руб. Износ за 3 года эксплуатации на 01.01.2002 – 600 тыс. руб. Срок службы по данным бухгалтерского учета – 50 лет, норма амортизации – 2% годовых.

Для налогового учета определим остаточную стоимость здания:

$$10\,000 - 600 = 9\,400 \text{ тыс. руб.}$$

Определим остаточный срок службы для 10-й амортизационной группы:

$$50 \text{ лет} - 3 = 47 \text{ лет.}$$

Определим величину годовых амортизационных отчислений по данным налогового учета:

$$9\,400 / 47 = 200 \text{ тыс. руб.}$$

Определим величину годовых амортизационных отчислений по данным бухгалтерского учета:

$$10\,000 / 50 = 200 \text{ тыс. руб.}$$

Несложно заметить, что данные показатели равны между собой.

При выборе второго варианта определения срока службы амортизационные отчисления в налоговом учете превысят величину бухгалтерской амортизации.

Интерес для анализа представляют следующие группы основных средств:

- машины и оборудование;
- транспортные средства.

Выгоды (или потери) предприятия напрямую зависят от степени изношенности этой части основных средств.

Если процент износа основных средств меньше 50%, то:

- во-первых, не возникнет ситуации, когда фактический срок службы основных средств больше нормативного;
- во-вторых, предприятие получит реальную экономию по налогу на прибыль за счет увеличения до двух раз величины амортизационных отчислений в налоговом учете по сравнению с бухгалтерским учетом.

Если процент износа основных средств больше 50%, то может возникнуть ситуация, при которой значительная часть оборудования (транспортных средств) согласно НК, будет амортизировать не менее 7 лет, поскольку фактический срок службы этих основных средств превышает нормативный. При этом возможны два варианта.

1. Когда оставшийся срок службы в бухгалтерском учете больше 7 лет.
2. Когда оставшийся срок службы в бухгалтерском учете меньше 7 лет.

В первом случае предприятие может принять срок службы в налоговом учете равным оставшемуся сроку службы в бухгалтерском учете. В этой ситуации амортизация по налоговому учету будет равна амортизации по бухгалтерскому учету. Кроме того, предприятие может установить оставшийся срок службы, не совпадающий с бухгалтерским учетом, то есть равным 7 годам. Тогда налоговая амортизация превысит бухгалтерскую.

Во втором случае у предприятия нет выбора, и срок службы в налоговом учете все равно будет равен 7 годам. Поэтому возникнет ситуация, когда у предприятия амортизационные отчисления по бухгалтерскому учету превышают величину амортизации по налоговому учету по этой группе основных средств.

А теперь представим промышленное предприятие – дитя социализма, пытающееся удержаться на плаву в новых экономических условиях. Износ машин и оборуду-

дования – не 50 и даже не 60, а 80-90%. В данном примере легко может возникнуть ситуация, когда амортизационные отчисления по данным бухгалтерского учета превышают величину амортизации для налогового учета.

И последний вопрос – выбор способа амортизации в налоговом учете.

Вопросу сближения подходов двух учетов в части определения способа амортизации по основным средствам уделяется большое внимание и в настоящее время. Например, такие ученые, как доктор экономических наук, профессор Слабинская И.А., кандидат экономических наук, профессор Юдина Л.Н., указывая на преимущества «нелинейного метода» начисления амортизации и учитывая необходимость интеграции с бухгалтерским учетом, предлагают использование в налоговом и бухгалтерском учете для расчета амортизации способа уменьшаемого остатка. По своему экономическому содержанию эти два способа одинаковы, поскольку их применение обеспечивает ускоренную амортизацию в первые годы эксплуатации основных средств. В последние годы эксплуатации размер амортизационных отчислений уменьшается (3, с. 6). Недостатком способа уменьшаемого остатка является тот факт, что он не позволяет списать всю стоимость объекта через износ, и к окончанию срока службы основное средство будет иметь остаточную стоимость. На основании экономических расчетов, проведенных профессором Юдиной Л.Н. можно увидеть, что при использовании в налоговом учете нелинейного способа в год, когда остаточная стоимость достигнет величины менее 20% от первоначальной, сумма амортизационных отчислений будет неоправданно низкой, то есть меньше, чем в следующем за указанным отчетном периоде.

В результате проведенных исследований профессор Юдина Л.Н. предлагает внести изменения в законодательство по налоговому и бухгалтерскому учету и учесть преимущества двух способов амортизации, создав новый способ, единый в налоговом и бухгалтерском учете – способ уменьшаемого остатка.

Этот способ позволит применять ускоренную амортизацию с коэффициентом, равным 2. Профессор предлагает зафиксировать остаточную стоимость основных средств как базу для дальнейших расчетов при ее уменьшении не до 20%, а до 30% от первоначальной. И в последующем основные средства будут амортизироваться до полного погашения стоимости линейным способом.

Чтобы подтвердить либо опровергнуть позицию профессора Юдиной Л.Н., мы провели собственные расчеты величины амортизации по «новому» методу. Результаты осуществленных расчетов подтвердили, что если зафиксировать остаточную стоимость на уровне 30%, то перекосы в начислении амортизации по нелинейному методу устраняются, а величина амортизации, исчисленная по налоговым периодам в течении срока службы объекта основных средств, выравнивается.

На наш взгляд, данный способ амортизации удовлетворил бы предприятие вследствие существенного снижения расходов по налогу на прибыль и возможности списания полной стоимости основных средств через амортизацию. Но как мы видим из обзоров газет и журналов, налоговое ведомство не готовит каких-либо существенных поправок к главе 25 НК РФ.

В этой связи хочется привести следующую позицию профессора Я.В. Соколова, высказанную на Конгрессе

бухгалтеров и аудиторов 03.12.2001 г.: «Противоречия между методологией бухгалтерского и налогового учета... вызваны не какими-то принципиальными соображениями, а противоречиями ведомств».

Из разнообразия выбора, предлагаемого нам разработчиками ПБУ 6/01, на практике до 01.01.2002 использовался один единственный метод амортизации – линейный, поскольку только он принимался для целей налогообложения до введения в действие главы 25 НК РФ.

Важным изменением, внесенным с 01.01.2006 г. (см. п. 1.1. ст. 259 НК РФ), является возможность единовременного списания на расходы в налоговом учете 10% первоначальной стоимости основных средств.

Анализ и критическое осмысление нормативных документов по налоговому и бухгалтерскому учету позволяет, на наш взгляд, утверждать, что даже при использовании всех законно-допустимых путей сближения по вопросам учета основных средств будут существовать существенные расхождения между величиной амортизации в налоговом и бухгалтерском учете. Поэтому в вопросах учета основных средств, по нашему мнению, необходимо за определяющий принцип взять минимизацию налоговой нагрузки в ущерб принципу сближения учетных процедур. А это означает применение нелинейного метода амортизации и использование амортизационной премии в виде единовременного списания 10% первоначальной стоимости по вновь вводимым основным средствам.

Подводя итог вышесказанному, предлагаем использовать следующие варианты учета основных средств для целей налогообложения прибыли:

- по возможности определять первоначальную стоимость вновь приобретаемых основных средств в налоговом и бухгалтерском учете одинаково;
- для целей налогового учета по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 01.01.2002 г. по классификационной группе «Здания» (относящейся в налоговом учете к 10-й амортизационной группе), установить минимально возможный оставшийся срок службы;
- для целей налогового учета по основным средствам, введенным в эксплуатацию до 01.01.2002 г. по классификационной группе «Машины, оборудование, транспортные средства», в случае превышения фактического срока службы над нормативным, установить минимальный оставшийся срок службы по данным налогового учета;
- для целей налогового учета использовать нелинейный способ начисления амортизации;
- по малоценным активам вплоть до внесения изменений в главу 25 НК РФ установить в налоговом и бухгалтерском учете лимит в размере 10 000 рублей. В бухгалтерском учете учитывать данное имущество на счете 10.9 «ИХП»;
- в бухгалтерском учете проводить периодическую переоценку основных средств до текущей рыночной стоимости с целью реального отражения в бухгалтерском учете активов (имущества) и собственного капитала организации;
- Использовать право (п. 1' ст. 259) единовременного списания на расходы 10% от первоначальной стоимости вновь вводимых основных средств.

Выбирая вышеперечисленные способы ведения налогового учета по основным средствам, мы отдаем себе отчет в существенном расхождении величины амортизационных отчислений, определенных по правилам налогового и бухгалтерского учета. Следовательно, при явной параллельности учета основных средств для целей главы 25 НК РФ и в бухгалтерском учете нельзя говорить о корректировке бухгалтерских данных для налогообложения.

Суть предложения, выражаясь языком бухгалтерских проводок, заключается в отнесении на счета затрат в

бухгалтерском учете (бухгалтерская запись: Дт 20, 23, 25, 26, 44 Кт 02) амортизационных отчислений, определенных в соответствии с требованиями Налогового кодекса.

Для правильного отражения в бухгалтерском учете износа основных средств на любую отчетную дату величина накопленного износа подлежит ежемесячной корректировке на разницу в амортизационных отчислениях по бухгалтерскому и налоговому учету. Таким образом, в случае, если сумма бухгалтерской амортизации превышает эту величину в налоговом учете, то осуществляется следующая учетная запись:

Дт 91.2 «Прочие расходы» Кт 02.

При превышении амортизационных отчислений, определенных в соответствии с правилами главы 25 НК РФ, над этой величиной в бухгалтерском учете будет сделана сторнировочная запись:

Дт 91.1 «Прочие доходы» Кт 02 сторно.

Основные средства – единственный объект учета, по которому есть неустраимые противоречия между налоговым и бухгалтерским учетом. Учитывая в бухгалтерском учете амортизацию по принципам главы 25 НК РФ, мы получаем возможность полностью использовать данные бухгалтерского учета для формирования данных налогового учета. Таким образом, остатки НЗП, готовой продукции, товаров, отгруженных в бухгалтерском учете в части прямых расходов, полностью тождественны таким остаткам в налоговом учете.

С другой стороны, за счет регулирующей записи Дт 91 Кт 02 остатки износа в бухгалтерском балансе на любую дату тождественны износу, исчисленному по правилам бухгалтерского учета.

Конечно, как не существует абсолютной панацеи от всех бед, так и у данного способа отражения в учете амортизации есть свои недостатки:

- во-первых, искажается величина остатков НЗП, готовой продукции, отгруженных товаров, неверно определяется себестоимость реализованной продукции;
- во-вторых, искажается величина прочих расходов (доходов). Но при этом общий финансовый результат за налоговый период не меняется (меняется незначительно).

Следующим составным элементом расходов на производство и реализацию в налоговом учете являются материальные расходы.

Сближая подходы налогового и бухгалтерского учета, законодатель заменил понятие «товарно-материальные ценности» на «материально-производственные запасы», что тождественно трактовке данного понятия в ПБУ 5/01.

При этом усложнился порядок определения стоимости МПЗ, оприходованных в результате ликвидации основных средств либо в качестве излишков, обнаруженных при инвентаризации МПЗ. В бухгалтерском учете данные МПЗ будут приходоваться следующей записью: Дт 10 Кт 91 субсчет «Прочие доходы». Соответственно, величина прочих доходов предприятия по данной операции и стоимость МПЗ в бухгалтерском учете будут тождественны.

В налоговом учете внереализационные доходы совпадают с величиной доходов в бухгалтерском учете, а стоимость МПЗ (и, соответственно, расходы) будет составлять 24% от величины дохода (то есть сумму налога на прибыль).

Величина расхождения между суммой доходов и расходов по данной операции будет формировать в бухгалтерском учете постоянную разницу и ПНО.

Понятие «материальные расходы» более общее и включает в себя как расходы на приобретение МПЗ

(бухгалтерский учет которых описывает ПБУ 5/01), так и стоимость приобретенных топлива, воды, энергии, работ, услуг производственного характера.

Стоимость приобретения МПЗ для целей налогового учета включает в себя:

- покупную стоимость (цену приобретения);
- стоимость услуг комиссионера (комиссионное вознаграждение);
- таможенные пошлины и сборы;
- транспортные расходы;
- величину невозмещаемых налогов;
- иные затраты, связанные с приобретением МПЗ.

Сравнивая подходы законодательства при формировании стоимости МПЗ в налоговом и бухгалтерском учете, необходимо отметить существующие различия, закрепленные статьей 254 главы 25 НК РФ и разделом II ПБУ № 5/01:

- в бухгалтерском учете стоимость МПЗ увеличивается на величину процентов по коммерческому кредиту, процентов по заемным средствам, расходов по страхованию грузов (п. 6 р. II ПБУ № 5/01). Данные расходы (кроме страховых) относятся к внереализационным (пп. 2 и 5.1 п. 1 ст. 265), расходы по страхованию являются прочими расходами (ст. 263);
- налоговым кодексом не прописан вопрос формирования стоимости МПЗ, полученных по договорам мены или безвозмездно. В бухгалтерском учете оприходование безвозмездно полученных ценностей осуществляется по рыночной стоимости (п. 9 р. II ПБУ № 5/01). МПЗ, полученные по договору мены, согласно ПБУ № 5/01, оцениваются по отпускной стоимости материальных ценностей, подлежащих передаче в порядке обмена;
- МПЗ, полученные в качестве вклада в уставный капитал, в бухгалтерском учете принимаются в оценке, согласованной с учредителем (п. 8 р. II ПБУ № 5/01). Для целей главы 25 НК РФ – по налоговой учетной стоимости стороны передающей;
- МПЗ, созданные силами самой организации, в бухгалтерском учете будут оприходованы по фактической себестоимости их производства (п. 7 р. II ПБУ № 5/01), а в налоговом учете – в части прямых расходов (п. 4 ст. 254).

Помимо различий налогового и бухгалтерского учета в вопросах формирования стоимости МПЗ, существует разница в критериях отнесения средств труда к основным средствам либо материально-производственным запасам.

В налоговом учете материально-производственными запасами являются средства труда сроком службы свыше одного года и стоимостью до 10 000 руб. В бухгалтерском учете, как уже отмечалось выше, эти активы относят либо к основным средствам, либо к МПЗ по выбору предприятия, и лимит стоимости установлен в размере 20 000 рублей.

Если мы будем рассматривать в бухгалтерском учете эти активы в качестве основных средств, то каким образом сформировать информацию для целей налогообложения прибыли?

Мы предлагаем, чтобы не создавать дополнительно вычитаемые временные разницы (и ОНА), в налоговом и бухгалтерском учете установить единый лимит стоимости для вышеназванных активов в размере до 10 000 рублей.

Основные средства в бухгалтерском учете в пределах данного лимита отражать на отдельном субсчете к счету 01. Например, субсчет 1 «Основные средства стоимостью свыше 10 000 рублей», субсчет 2 «Основные средства стоимостью до 10 000 рублей». Следовательно, и амортизировать эти группы основных средств бу-

дут по соответствующим субсчетам. Тогда бухгалтерской записью Дт 23, 25, 26, 29, 44, 91 Кт 02.1 будет отражена амортизация по первой группе основных средств, а записью Дт 23, 25, 26, 29, 44, 91 Кт 02.2 – по второй группе основных средств.

Следовательно, амортизация по основным средствам стоимостью до 10 000 рублей, отраженная в бухгалтерском учете на отдельном субсчете к счету 02, не будет признаваться расходом для целей налогообложения, а сформирует погашение налогооблагаемых временных разниц и ОНО. Расходы в налоговом учете будут признаваться в момент ввода в эксплуатацию объектов основных средств, относящихся ко второй группе (бухгалтерская запись: Дт 01.2 Кт 08, 1.4).

Если предприятие выберет вариант учета данных средств труда в соответствии с ПБУ № 5/01 на счете 10.9 «ИХП», то расхождений в налоговом и бухгалтерском учете не будет.

Каким образом, учитывая все названные различия, найти такие учетные решения, которые позволят максимально сблизить подходы налогового и бухгалтерского учета в части формирования материальных расходов?

ПБУ № 5/01 рассматривает необходимость включения в стоимость МПЗ процентов по кредиту, начисленных до принятия к учету этих материальных ценностей. В данном случае расхождения между учетной стоимостью в налоговом и бухгалтерском учете не будет, если счет-фактура на материалы будет выписана датой перечисления кредитных ресурсов и этой же датой материалы будут оприходованы в учете.

Сложнее дело обстоит с приобретением МПЗ на условиях коммерческого кредита, когда на дату оприходования материалов уже известно, на какой срок поставщик предоставил отсрочку уплаты. Величина процентов обычно является фиксированной и заранее отражается в договоре поставки. Поэтому избежать различий между налоговым и бухгалтерским учетом в данной ситуации невозможно. Аналогичные проблемы возникают, если имеют место расходы по страхованию грузов. Величина страховых выплат, как правило, уже известна на дату оприходования материальных ценностей. Таким образом, различия между налоговой и бухгалтерской стоимостью МПЗ являются неустраняемыми.

Каким образом в данном случае поступить предприятию? Мнения ученых по вопросу разности подходов к формированию расходов в налоговом и бухгалтерском учете на редкость идентичны. Профессор Соколов Я.В., профессор Слабинская И.А. в унисон предлагают при возникновении различий в нормативных документах по бухгалтерскому учету и нормах Налогового кодекса отдавать приоритет последнему.

На наш взгляд, выбор предприятия очевиден: учет процентов по коммерческому кредиту и расходов по страхованию грузов в соответствии с положениями пп. 2 п. 1 ст. 265 и ст. 263 главы 25 НК РФ соответственно в составе внереализационных и прочих расходов.

При безвозмездном получении МПЗ расходы предприятия возникнут только в сумме уплаченного налога на прибыль от стоимости безвозмездно полученного имущества. Следовательно, проводя аналогии с формированием стоимости МПЗ, образованных в виде излишков по инвентаризации, стоимость материалов, полученных безвозмездно для целей налогообложения, может быть определена в размере 24% от их рыночной стоимости.

В случае приобретения МПЗ по договору мены величина расходов на приобретение может быть сформирована в размере фактической себестоимости (остаточной стоимости) в налоговом учете выбывающего в порядке обмена имущества. Что, конечно же, отличается от подхода, заложенного в ПБУ № 5/01, так как в бухгалтерском стандарте стоимость выбывающего имущества определяется «исходя из цены, по которой... обычно организация определяет стоимость аналогичных активов». То есть в налоговом учете фигурирует фактическая себестоимость, в бухгалтерском – отпускная цена выбывающего актива.

Предприятие, на наш взгляд, может сделать и иной выбор при определении стоимости МПЗ в случаях, не прописанных главой 25 НК РФ. Вот в чем состоит альтернативная позиция.

Перечень материальных расходов (ст. 254 гл. 25 НК РФ) является открытым, а под формулировкой «приобретение МПЗ» можно понимать все возможные способы их приобретения. Поэтому будет правильным при возникновении у предприятия ситуации, не описанной в Налоговом кодексе, в части формирования покупной стоимости МПЗ обратиться за разъяснениями к нормативной базе ПБУ 5/01 (п. 1 ст. 11 ч. 1 НК РФ).

Если предприятие в налоговом учете все-таки выберет иной, чем в бухгалтерском, способ определения стоимости МПЗ, то как учесть возникающую разницу?

На наш взгляд, оприходование материалов в качестве инвентаризационных излишков и от разборки, демонтажа основных средств, безвозмездное получение МПЗ, не являются для предприятия постоянной учетной практикой, а скорее исключением из нее.

В этом случае из материальных расходов предприятия, сформированных в бухгалтерском учете, следует исключить 76% от рыночной стоимости материалов, оприходованных по вышеназванным основаниям. В результате получим величину материальных расходов, принимаемых для целей налогообложения прибыли. Причем исключение расходов можно производить не чаще чем один раз за отчетный период (квартал), но не реже одного раза в год.

Если говорить о порядке отражения стоимости МПЗ, приобретаемых по договорам мены, то мы уже высказывали свою точку зрения, рассматривая налоговый учет основных средств. Суть позиции такова: отказаться от применения в хозяйственной деятельности договоров мены. В случае необходимости можно оформлять договоры встречной поставки материальных ценностей. Тогда МПЗ будут рассматриваться как приобретенные по договорам купли-продажи.

Если МПЗ созданы силами самой организации, то по правилам бухгалтерского учета их стоимость определяется в размере фактических расходов по их производству, в налоговом учете – только в доле прямых расходов.

Логически такой выбор законодателя (налоговый учет) обоснован. Поскольку косвенные расходы, связанные с производством и реализацией, списываются на затраты одновременно, то учет движения готовой продукции (работ, услуг), остатков готовой продукции и незавершенного производства может осуществляться только в размере прямых расходов.

Но представим многопрофильное промышленное предприятие, которое для собственного потребления изготавливает в достаточно больших объемах нестандартную технологическую оснастку, приспособления,

метизную продукцию, инструмент. Придерживаясь логики законодателя, оно вынуждено будет вести учет всей этой разрозненной массы МПЗ в двух оценках – по фактической производственной себестоимости (для бухгалтерского учета) и по величине прямых расходов (для налогового учета).

Это крайне трудоемко и неэффективно. Каким же образом, не нарушая логики законодателя и в то же время сближая подходы налогового и бухгалтерского учета по данному вопросу, получать верные результаты?

Необходимо понять, что учет по прямым статьям расходов – не самоцель, а только средство для устранения двойного списания. Следовательно, поставив цель – получение верного финансового результата для целей налогообложения – и отбросив формальный подход к решению вопроса, мы можем предложить следующую учетную схему.

1. При определении стоимости материалов, созданных предприятием, для налогового учета принимать их стоимость, сформированную по правилам ПБУ 5/01 (то есть в размере фактических затрат по производству).
2. Общую сумму косвенных расходов текущего месяца уменьшать на величину таких расходов, включенных в стоимость МПЗ, созданных силами предприятия. Следует иметь в виду, данные МПЗ изготавливаются для решения текущих производственных вопросов. Их списание на производство производится обычно в месяце их изготовления, реже в следующем месяце, но не позже налогового (отчетного) периода. Это может привести к искажению данных налогового учета в отчетном периоде, но не влияет на финансовые результаты за налоговый период (календарный год).
3. Поскольку МПЗ, созданные своими силами, представляют собой технологическую оснастку, приспособления, инструмент, то, согласно пп. 2 и 3 п. 1 ст. 254, при списании будут отнесены к косвенным расходам.

Следовательно, если МПЗ изготовлены и списаны в течение отчетного (налогового) периода, то величина косвенных расходов будет определена верно, по правилам гл. 25 НК РФ.

Например, величина косвенных расходов за первый месяц составила 7 050 тыс. руб. В этом же месяце часть готовой продукции оприходована в качестве МПЗ (для использования на собственные нужды). Фактическая производственная себестоимость этой продукции составила 700 тыс. руб., в оценке по прямым расходам – 490 тыс. руб. Разность подходов к определению расходов в налоговом учете по правилам гл. 25 НК РФ и по предлагаемому варианту отразим в виде табл. 1. Для простоты понимания не будем учитывать косвенные расходы, образованные в другие месяцы отчетного (налогового) периода.

Необходимо отметить, что если МПЗ, созданные собственными силами, изготавливаются по специальным заявкам производственных подразделений (участков), то их изготовление связано с текущей производственной деятельностью. Таким образом, «производство для запаса» в данном случае можно исключить. Эти МПЗ используются, в основном, в месяце их изготовления, реже в течение двух месяцев, квартала.

Как видно из таблицы, при первом варианте использования МПЗ величина косвенных расходов каждый месяц налогового периода остается неизменной, даже если мы пренебрегаем указаниями главы 25 НК РФ.

При втором варианте списания величина косвенных расходов в первом месяце по предлагаемому варианту меньше, чем рассчитанная по правилам главы 25

НК РФ. Но в течение отчетного (налогового) периода она полностью совпадает с величиной косвенных расходов по налоговому учету.

Таблица 1

**СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ВАРИАНТОВ ОПРЕДЕЛЕНИЯ ВЕЛИЧИНЫ КОСВЕННЫХ РАСХОДОВ В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ДЛЯ СОБСТВЕННЫХ НУЖД**

Тыс. руб.

Наименование показателей	По правилам главы 25 НК РФ, тыс. руб.	По предлагаемому варианту, тыс. руб.
1-й вариант: МПЗ списаны на производство в месяце изготовления Величина косвенных расходов первого месяца	7 050	$7050 - (700 - 490) = 6 840$
Увеличение величины косвенных расходов первого месяца в части МПЗ, созданных своими силами	490	700
Общая величина косвенных расходов первого месяца	7 540	7 540
2-й вариант: МПЗ списаны на производство в любом другом месяце отчетного (налогового) периода Величина косвенных расходов первого месяца	7 050	6 840
Увеличение величины косвенных расходов в месяце списания МПЗ, созданных своими силами	490	700
Общая величина косвенных расходов за отчетный (налоговый) период	7 540	7 540

Исходя из вышеизложенного, считаем возможным скорректировать главу 25 НК РФ в части определения стоимости МПЗ, созданных собственными силами, поскольку использование иной учетной схемы позволяет получать тождественный результат.

В налоговом учете стоимость МПЗ, списанных в производство, можно определять следующими методами:

- ЛИФО;
- ФИФО;
- средней себестоимости;
- стоимости единицы запасов.

Необходимо обратить внимание на два важных момента.

1. В бухгалтерском учете списание МПЗ производится четырьмя способами (ЛИФО, ФИФО, средней себестоимости, стоимости единицы запасов), налоговый учет называет четыре метода.
2. В налоговом учете не описано, каким же образом производить списание МПЗ указанными четырьмя методами.

На наш взгляд, необходимо подойти к решению данного вопроса по существу. А именно, обратиться к положениям п. 1 ст. 11 ч. 1 НК РФ. То есть применитель-

но к нашему случаю способы списания учесть в том виде, в котором они описаны в ПБУ № 5/01.

Таким образом, при формировании учетной политики для целей налогообложения предлагаем выбрать следующие способы ведения учета МПЗ.

1. Учитывать активы стоимостью до 10 000 рублей и сроком службы свыше 1 года в качестве материальных расходов в налоговом учете, в бухгалтерском учете – в качестве ИХП на счете 10.9.
2. Учитывать МПЗ, созданные организацией в налоговом и бухгалтерском учете, одинаково по полной фактической себестоимости. Уменьшать полученную сумму затрат для налогового учета на величину косвенных расходов, приходящуюся на списанные в производство МПЗ.
3. При отсутствии в Налоговом кодексе методики формирования стоимости приобретения МПЗ учитывать способы ее определения, заложенные в ПБУ № 5/01.
4. При определении величины материальных расходов в налоговом учете уменьшать величину расходов, сформированную в бухгалтерском учете, на 76% от рыночной стоимости материалов, полученных от ликвидации основных средств, оприходованных в качестве излишков по инвентаризации.
5. При отпуске МПЗ в производство в налоговом и бухгалтерском учете выбирать единые способы списания для одноименных активов.

Следовательно, устранив все противоречия, возникающие при формировании стоимости приобретения МПЗ, мы в бухгалтерском учете получаем величину расходов по МПЗ, списанным в производство, которая путем несложных корректировок позволит получить величину материальных расходов в налоговом учете.

Суть корректировки будет заключаться в уменьшении расходов, сформированных по правилам бухгалтерского учета, на 76% стоимости материалов, полученных от ликвидации основных средств либо оприходованных в качестве излишков по инвентаризации. Кроме того, материальные расходы необходимо будет уменьшить на величину косвенных расходов по готовой продукции, использованной на собственные нужды.

Одной из важных составляющих расходов, связанных с производством и реализацией, являются затраты на оплату труда. Необходимо отметить, что эти расходы ПБУ 10/99 рассматривает в качестве одной из составляющих так называемых расходов по обычным видам деятельности. Что включает в себя понятие «расходы на оплату труда»? ПБУ 10/99, отвечая на этот вопрос, ссылается на специальные «отдельные» нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету.

На сегодняшний день Министерством финансов РФ не разработано специального ПБУ, посвященного этому вопросу. Поскольку вопрос отнесения расходов к затратам на оплату труда не может, в силу своей значимости, решаться на уровне методических рекомендаций (федеральных либо отраслевых), Министерству финансов следует серьезно задуматься над разработкой специального бухгалтерского стандарта. В международных стандартах финансовой отчетности этому вопросу посвящен стандарт «Вознаграждения работников» (МСБУ № 19). Поэтому на сегодняшний день нет другой альтернативы, кроме той, что предлагает статья 255 главы 25 НК РФ.

Основная часть расходов, поименованных в ст. 255, традиционно относится к затратам на оплату труда (см. п. 7 «Положения о составе затрат...» нормативного документа, предшествующего главе 25 НК РФ).

Особенности, которые внесла статья 255, следующие:

- к затратам на оплату труда относят начисления в пользу работников, предусмотренные трудовым и (или) коллективным договором;
- к расходам на оплату труда приравниваются выплаты по договорам добровольного страхования по перечню, указанному в п. 16 ст. 255.

При формальном подходе к вопросу можно утверждать, что к расходам, принимаемым для целей налогового учета (а следовательно, и бухгалтерского учета), относят любые начисления в пользу работников, если они предусмотрены трудовым и (или) коллективным договором. В этом случае следует напомнить (п. 1 ст. 252), что для признания расходов в налоговом учете необходимо, чтобы они соответствовали следующим трем критериям:

- обоснованность (экономическая оправданность) расходов;
- документальное подтверждение;
- осуществление расходов в рамках деятельности, направленной на получение дохода.

В этой связи трудно найти прямую связь между расходами на оплату отдыха, лечения сотрудников и членов их семей и получением дохода от реализации.

Кроме того, существует перечень выплат (расходов), не признаваемых для целей налогообложения (статья 270 главы 25 НК РФ).

Таким образом, для целей налогообложения принимаются выплаты, обозначенные в трудовом и (или) коллективном договоре, если:

- они соответствуют критериям п. 1 ст. 252;
- они прямо не поименованы в ст. 270.

Например, материальная помощь не может быть признана в качестве расходов в налоговом учете, так как в ст. 270 (п. 23) содержится на это прямое указание.

Расходы на доставку работников ведомственным транспортом могут быть признаны в налоговом учете в случае, когда они предусмотрены трудовым (коллективным) договором. Неотражение данных расходов в вышеназванных документах влечет их непризнание в налоговом учете.

Важно отметить, что выплаты, традиционно относимые к расходам на оплату труда, аккумулируются в бухгалтерском учете по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». И можно смело сказать, что из них та часть расходов, которая участвует в формировании бухгалтерской себестоимости (бухгалтерская запись Дт 20, 23, 25, 26, 44, Кт 70), может быть безо всяких ограничений принята и в налоговом учете.

Но существуют выплаты (расходы), которые в силу их специфики не могут быть в бухгалтерском учете отнесены к расходам на оплату труда, поскольку формируются на других счетах бухгалтерского учета.

Например, расходы предприятия по доставке работников ведомственным транспортом формируются в бухгалтерском учете на счете 23 «Вспомогательные производства».

Расходы по добровольному страхованию, которые относятся на бухгалтерскую себестоимость с кредита счета 76 субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию», бухгалтерской записью Дт 26 Кт 76.

С 01.01.2006 к расходам на оплату труда законодатель стал относить затраты по оплате проезда к месту учебы и обратно (п. 13 ст. 255) (бухгалтерская запись: Дт 26 Кт 71). Аналогичные изменения внесены и в Трудовой кодекс.

В экономической литературе шли активные дискуссии по следующим вопросам, касающимся применения ст. 255 НК РФ:

1. Достаточно ли для налогового признания расходов, чтобы ссылка на данные виды расходов содержалась только в коллективном договоре?
2. Признаются ли для целей налогообложения прибыли вознаграждения членам совета директоров?
3. Являются ли расходами для целей налогообложения проценты, начисленные по ст. 236 ТК РФ, за задержку выплаты зарплаты?

Рассматривая вышеназванные вопросы, необходимо напомнить следующие важные моменты, отраженные в главе 25 НК РФ.

- во-первых, перечень выплат в пользу работников в ст. 255 оставлен открытым. Пункт 25 названной статьи позволяет принимать для целей налогообложения «другие виды расходов, произведенных в пользу работников, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором»;
- во-вторых, пункт 21 статьи 270 к расходам, не учитываемым для налогообложения прибыли, относит вознаграждение руководству или работникам, помимо тех, которые выплачиваются на основании трудовых договоров (контрактов).

Из всего вышесказанного налоговое ведомство делает однозначный вывод: если какая-либо выплата прописана только в коллективном договоре (другом локальном нормативном акте), но не озвучена в трудовом договоре, то это влечет ее непризнание в качестве налоговых расходов.

Данная позиция содержится и в письмах Минфина (№ 03-02-05/4/19 от 15.06.04 г.) и в Постановлении ФАС Московского округа № КА-А-40/9281-03 от 18.11.03 г. Тогда о каких расходах идет речь в п. 25 ст. 255 ?

По мнению законодателя, это иные расходы, произведенные в пользу налогоплательщиков, принятие которых на затраты в налоговом учете напрямую зависит от наличия ссылки в трудовом и (или) коллективном договоре. К таким расходам относятся затраты предприятия, поименованные в пунктах 25 и 26 ст. 270 НК РФ. А именно – затраты на бесплатное или льготное питание, расходы на оплату проезда к месту работы и обратно (транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом).

Понимая, однако, что трудовой договор заключается с работником бессрочно, а перечень выплат в пользу работника может пересматриваться локальными нормативными актами ежегодно, изменения в коллективный договор вносятся один раз в два-три года, законодатель пошел на компромисс. Для налогового признания расходов на оплату труда достаточно, чтобы в трудовом договоре были предусмотрены ссылки на выплаты согласно коллективному договору (локальным нормативным актам).

При решении вопроса включения в расходы предприятия вознаграждения членам совета директоров. Необходимо рассмотреть два варианта.

1. члены совета директоров не состоят в трудовых отношениях с организацией;
2. члены совета директоров являются работниками организации.

Позиция Минфина по вопросу признания в налоговом учете вознаграждений членам Совета директоров такова: если указанные лица не состоят в трудовых отношениях с организацией, то выплаты в их пользу не учитываются для целей налогообложения прибыли (письмо № 04-02-05/5/19 от 14.12.03г.) Данные разъяснения, на наш взгляд, полностью совпадают с содержанием ст. 255 НК РФ.

Так, абзац 1 названной статьи рассматривает в качестве расходов на оплату труда только начисление в пользу работников. Пункт 21 ст. 255, поясняя эту мысль, понимает под работниками предприятия и физические лица, не состоящие в его штате, но выполняющие работы по договорам гражданско-правового характера, включая договора подряда.

Таким образом, для признания расходов на оплату труда необходимо, чтобы их начислили штатному работнику либо внештатному сотруднику за конкретную работу. Названные условия отсутствуют, если речь идет о членах совета директоров, не работниках предприятия.

Как поступить в ситуации, если члены совета директоров являются одновременно сотрудниками предприятия? Тогда, на наш взгляд, необходимо опираться на п. 21 ст. 270, то есть принимать для целей налогообложения только те расходы, которые прописаны в Трудовом договоре с конкретным работником – членом Совета директоров.

Трудовые договора заключаются на длительный период, а совет директоров – выборный орган правления акционерного общества, члены которого избираются ежегодно на акционерном собрании. Поэтому включить в Трудовой договор заранее пункт о возможном членстве в совете директоров и выплаты соответствующих вознаграждений – трудновыполнимая задача.

Кроме того, на наш взгляд, выплаты членам совета директоров не соответствуют двум критериям п. 1 ст. 252 гл. 25 НК РФ, то есть для предприятия они не являются экономически обоснованными либо осуществленными в рамках деятельности, направленной на получение дохода.

Таким образом, на наш взгляд, вознаграждения членам совета директоров, как работникам так и не работникам организации, не должны приниматься в качестве расходов для целей налогообложения прибыли.

Как известно, ст. 236 ТК РФ предусматривает начисление процентов за задержку выплаты зарплаты. Следует ли данные расходы принимать для целей налогообложения прибыли?

В соответствии со ст. 255 кодекса все выплаты в пользу работника можно разделить на группы:

- начисления за труд в денежной и натуральной форме (п. 1, 18, 21 ст. 255);
- стимулирующие начисления и надбавки (п. 2, 3, 12 ст. 255);
- компенсационные выплаты, связанные с режимом работы или условиями труда (п. 3, 8, 11 ст. 255);
- премии и единовременные поощрительные начисления (п. 2, 10 ст. 255);
- расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовым договором и (или) коллективным договором (п. 4, 5, 6, 7, 9, 12.1, 13, 14, 15, 17, 19, 20 ст. 255);
- суммы платежей по договорам обязательного и добровольного страхования (п. 16 ст. 255).

Как несложно обнаружить, ст. 255 не содержит выплат, по смыслу отражающих начисление процентов согласно ст. 236 Трудового кодекса. С одной стороны, проценты можно рассмотреть как компенсационную выплату. Но НК РФ рассматривает только те выплаты, которые связаны с режимом работы и условиями труда. Если рассматривать выплату по ст. 236 ТК РФ как предусмотренную нормами законодательства РФ, то НК РФ рассматривает из них только те выплаты, которые связаны с содержанием работников. Это оплата жилья, коммунальных услуг, продуктов питания, форменной одежды, сум-

мы начисленного среднего заработка на время выполнения гражданских обязанностей, при сокращении численности, ликвидации предприятия, на время очередного и учебного отпусков, вынужденного прогула, расходов на оплату труда доноров, доплаты до среднего заработка в случаях, предусмотренных законодательством. И хотя ст. 270 НК РФ не содержит выплаты процентов в качестве не принимаемых для налогообложения расходов, на наш взгляд, признавать данные расходы для целей налогообложения прибыли нельзя.

Таким образом, подводя черту под сказанным, можно сказать следующее:

- поскольку при формировании расходов на оплату труда в бухгалтерском учете мы используем критерии, заложенные в ст. 255 НК РФ, то расходы на оплату труда, относимые в бухгалтерском учете на себестоимость, можно полностью принимать для целей налогового учета;
- помимо этого, в налоговом учете к расходам на оплату труда относят следующие затраты: по добровольному страхованию (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 76), расходы по проезду к месту учебы и обратно (Дт 26 Кт 71), по доставке работников ведомственным транспортом (Дт 26 Кт 23), транспортом общего пользования (Дт 26 Кт 71), специально организованными маршрутами (Дт 26 Кт 60).

Традиционно отчисления на социальные нужды были связаны с расходами на оплату труда. Кодекс рассматривает отчисления в виде единого социального налога и обязательного пенсионного страхования (ЕСН и ОПС) в качестве прочих «налоговых» расходов (пп. 1 п. 1 ст. 264), обязательное страхование от несчастных случаев на производстве так же относится к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, но на основании пп. 45 п. 1 ст. 264. Исключения составляют отчисления ЕСН и ОПС от расходов на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (работ, услуг) на основании п. 1 ст. 318. Данные расходы являются прямыми.

Таким образом, кодекс только в одном случае дает привязку величины отчислений к сумме оплаты труда – при определении размера прямых расходов. В остальных случаях, то есть при отнесении начисленных налогов от оплаты труда к прочим (косвенным) расходам, такая привязка не соблюдается. Следовательно, на расходы предприятие принимает всю сумму начисленного налога или сбора (ЕСН, ОПС, ОСС НС) вне зависимости от того, за счет каких источников была произведена выплата зарплаты. То есть расходы на оплату труда работников непромышленной сферы предприятия (медпункт, столовая, база отдыха и т.д.), выплаты за счет прибыли не будут приниматься для целей налогообложения прибыли. Расходы по начислению отпускных будут приняты в налоговом учете не в месяце начисления, а в том периоде, за который они были начислены. При этом налоги от данных видов оплаты труда в полной сумме принимаются в качестве расходов предприятия в месяце их начисления (п. 2 ст. 272).

Особого внимания требует вопрос определения в налоговом учете величины прочих расходов.

Основная часть прочих расходов, перечисленная в ст. 264 «Прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией», в бухгалтерском учете аккумулируется на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Важно отметить, что прочие расходы состоят из простых элементарных статей и статей комплексных.

Примером простой статьи являются расходы на аудиторские услуги, юридические, информационные услуги.

О комплексной статье речь идет, когда предприятие осуществляет собственными силами содержание служебного транспорта, охрану имущества, услуги внутренней телефонной связи (собственная АТС), производит расходы на обеспечение условий охраны труда и техники безопасности.

Каждая комплексная статья включает в себя материальные расходы, расходы на оплату труда, амортизационные отчисления и прочие расходы.

Предприятие вправе самостоятельно выбрать, каким образом учитывать в налоговом учете комплексные статьи: по их элементам (материальные запасы, оплата труда, амортизация, прочие), либо общую величину затрат по этим статьям принимать в качестве прочих расходов. Это право нормативно закреплено п. 4 ст. 252 НК РФ.

Для упрощения учетных процедур предпочтителен второй вариант, когда полная величина расходов по комплексной статье принимается в качестве прочих расходов.

Кроме расходов, аккумулируемых в бухгалтерском учете на счете 26, к прочим расходам для целей налогообложения следует относить суммы налогов и сборов, начисленные в установленном порядке.

В бухгалтерском учете начисление этих налогов и сборов отражается следующими записями:

- Дт 20, 23, 25, 26, 44 Кт 68, 69 – в части отчислений ЕСН и ОПС, страхования от несчастных случаев на производстве;
- Дт 26 Кт 68 – в части налогов (сборов), относимых в бухгалтерском учете на себестоимость (транспортный, земельный, плата за фактическое загрязнение окружающей среды, водный налог, невозмещаемый НДС...);
- Дт 91.2 «Прочие расходы» Кт 68 – в части налогов (сборов), относимых в бухгалтерском учете на прочие расходы.

К прочим расходам относят расходы на обязательное и добровольное страхование имущества. В бухгалтерском учете они отражаются по дебету счетов 26, 44 и кредиту счета 76 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» по соответствующим субсчетам.

К прочим расходам в налоговом учете относят потери от брака. В бухгалтерском учете эти расходы собираются по дебету счета 28 в корреспонденции со счетами затрат основного, вспомогательного производства (на сумму окончательно забракованной продукции), со счетами учета материалов, оплаты труда, отчислений на социальные нужды и др. (на величину расходов по исправлению брака).

К прочим расходам в налоговом учете относят расходы на проводимые ремонты. В бухгалтерском учете текущие и средние ремонты могут относиться на себестоимость единовременно, бухгалтерская запись: Дт 25, 26 Кт 10, 16, 60, 70, 68, 69, 76. В этом случае величина расходов на ремонт в бухгалтерском и налоговом учете будет одинакова.

При осуществлении дорогостоящих текущих и средних ремонтов, а также при проведении капитальных ремонтов в бухгалтерском учете затраты на их осуществление первоначально относят в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» и только после этого списывают на себестоимость выпускаемой продукции в течение определенного периода (равными долями). В налоговом учете эти затраты увеличивают величину прочих расходов единовременно в периоде их возникновения.

Одним из способов равномерного отнесения на затраты предприятия расходов на ремонты является создание соответствующего резерва. Порядок образо-

вания резервов на ремонт предусмотрен в бухгалтерском учете пунктом 71 «Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ». В налоговом учете этому вопросу посвящен п. 2 ст. 324 главы 25 НК РФ.

Требования Налогового кодекса усложняют процедуру признания расходов на ремонт посредством их резервирования:

- во-первых, предстоящие расходы на ремонт должны быть осмечены и учитывать периодичность осуществления ремонтов объектов основных средств, частоту замены их отдельных элементов (узлов, деталей, конструкций);
- во-вторых, сумма резерва не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за три предшествующих года.

Проделав такую большую подготовительную работу, предприятие в конце налогового периода вынуждено будет обнулить остатки резерва следующим образом:

- неиспользованные остатки резерва будут включены в состав доходов налогоплательщика;
- при превышении фактических расходов над величиной созданного резерва остаток затрат будет признаваться в составе прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Остаток резерва на конец налогового периода может иметь место только в случае накопления средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта. Учитывая трудоемкость процесса определения величины резерва для целей налогообложения и тот факт, что обе учетные операции – резервирование и признание расходов на ремонт по факту их осуществления – дают за налоговый период одинаковый результат, предлагаем отказаться от создания в налоговом и бухгалтерском учете резерва расходов на ремонт, признавать эти расходы в налоговом учете по факту их осуществления, а в бухгалтерском – целях равномерного списания учитывать на счете 97.

Кроме того, к прочим расходам относят:

- из общепроизводственных затрат – расходы на охрану труда и обеспечение техники безопасности;
- из расходов на содержание оборудования – затраты на получение лицензий (разрешений) на определенные виды деятельности, диагностику оборудования и сопутствующие расходы.

При определении величины прочих расходов из общей величины расходов по счету 26 необходимо вспомнить, какие расходы в бухгалтерском учете относят к общехозяйственным. Определим их следующими блоками:

- расходы на содержание общезаводских подразделений и служб (собственной АТС, службы охраны, службы противопожарной безопасности, содержание служебного транспорта, расходы на содержание помещений, объектов общепита), расходы на охрану труда и технику безопасности;
- услуги сторонних организаций (связи, информационно-консультационные, аудиторские, комиссионные сборы, маркетинговые исследования рынка, расходы на приобретение услуг по управлению организацией, юридические, нотариальные услуги, расходы на подготовку и переподготовку кадров и др.);
- лимитируемые расходы (командировочные расходы, расходы на рекламу, представительские);
- расходы по содержанию административно-управленческого персонала, включая расходы на оплату труда, отчисления от неё, расходы на канцелярские товары, расходы по приобретению и использованию лицензионных программ для ЭВМ и другие;
- расходы, связанные с ремонтом (текущим, средним, капитальным) зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств общехозяйственного назначения;

- расходы на оплату труда и отчисления от неё, начисляемые в случаях, предусмотренных законодательством (за время учебного отпуска, выполнения государственных обязанностей и др.);
- расходы по содержанию зданий, сооружений, инвентаря общехозяйственного назначения (включая затраты на освещение, отопление, поддержание чистоты и др.);
- расходы на обязательное и добровольное страхование имущества (ст. 263 НК);
- расходы на обязательное и добровольное страхование работников (ст. 255 НК);
- налоги и сборы, относимые в бухгалтерском учете на себестоимость.

Расходы, обозначенные в п. 1 (по так называемым комплексным статьям), в полном размере без разбивки по элементам относятся к прочим расходам в налоговом учете.

Расходы, обозначенные в п. 2 (это так называемые простые статьи), относятся к прочим расходам в налоговом учете.

Лимитируемые затраты (п. 3) относятся к прочим расходам в налоговом учете только в пределах лимитов.

Расходы по содержанию административно-управленческого персонала (п. 4) для целей налогового учета разбиваются на элементы (материальные затраты, оплата труда, амортизация, прочие расходы). При этом к прочим расходам относятся отчисления по ЕСН и страхованию от несчастных случаев, канцелярские расходы, расходы по приобретению и использованию лицензионных программ для ЭВМ и др.

Расходы на ремонты (п. 5) в полном объеме (так как статья комплексная) относятся к прочим расходам в периоде их возникновения. Таким образом, если в бухгалтерском учете затраты отражаются по дебету счета 26 субсчет «Расходы на ремонт основных средств общехозяйственного назначения» с кредита счетов учета материалов, оплаты труда, отчислений на социальные нужды, счетов расчетов (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 10, 16, 70, 69, 68, 76, 60), то эти расходы в полном размере принимаются для целей налогообложения.

Если же по дебету счета 26 списываются расходы на ремонт прошлых периодов, относимые в бухгалтерском учете на затраты равными долями, то эти расходы не должны приниматься для целей налогового учета (бухгалтерская запись Дт 26 Кт 97).

Расходы, обозначенные пунктами 6 и 7, для целей налогового учета подлежат разбивке по элементам (материальные затраты, оплата труда, амортизация, прочие расходы).

Расходы, обозначенные в пункте 8 в части страхования имущества, относят к прочим расходам, в части страхования работников – к расходам на оплату труда.

Расходы, обозначенные в пункте 9 для целей налогового учета, относят к прочим расходам.

Для формирования достоверной информации о величине прочих расходов, принимаемой для целей налогообложения, необходимо учитывать, что к прочим расходам относятся:

- общехозяйственные расходы, обозначенные п. 1, 2, 3, 5, 9 группировки. При этом из лимитируемых расходов исключаются сверхлимитные, из расходов на ремонты – расходы прошлых отчетных периодов. Из затрат на содержание АУП (п. 4) – расходы на канцтовары, подписку, приобретение лицензионных программ. Из затрат по страхованию (п. 8) – расходы на страхование имущества. Из остальных затрат (п. 4, 6, 7) – суммы начисленных налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ;

- суммы начисленных налогов и сборов в соответствии с законодательством РФ, расходы, по которым уменьшают налогооблагаемую прибыль (кроме учтенных в составе общехозяйственных расходов);
- расходы на ремонты производственных основных средств, осуществленные в текущем периоде: по дебету счетов 25 субсчет «Общепроизводственные расходы», 25 субсчет «Расходы по содержанию оборудования», 97 «Расходы будущих периодов»;
- расходы на исправление брака, потери от брака (бухгалтерская запись Дт 28 Кт 20, 23);
- из общепроизводственных расходов – расходы на обеспечение условий охраны труда и техники безопасности;
- из расходов по содержанию и эксплуатации оборудования – затраты на получение разрешений (лицензий), диагностику оборудования, сопутствующие расходы;
- расходы по обязательному и добровольному страхованию имущества (кроме учтенных в составе общехозяйственных расходов).

Таким образом, мы рассмотрели поэлементный состав затрат в налоговом учете, дающий понятие «расходы, связанные с производством и реализацией», и определили, конечно, в общих чертах, каким образом из данных бухгалтерского учета получить информацию, используемую для определения налогооблагаемой прибыли. В данном случае речь идет о распределении бухгалтерских затрат по элементам в контексте правил налогового учета. Такое распределение – дело, в общем, трудоемкое, но не сложное, к тому же довольно привычное: теми же методами пользуется бухгалтер при составлении статистической формы 5-з (требующей поэлементной разбивки затрат).

Величина прочих расходов в налоговом учете определяется путем вышеописанной группировки бухгалтерских расходов по счетам 26, 28, 25, 91 (в части налогов, сборов). После осуществления операций по трансформации бухгалтерских данных величина бухгалтерских расходов подлежит корректировке в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ. Суть корректировки бухгалтерских расходов заключается в следующем:

- исключаются сверхлимитные расходы;
- исключаются расходы на ремонты, списываемые с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов»;
- увеличивается сумма расходов на полную величину затрат на ремонты, осуществленные в налоговом периоде (отраженные в бухгалтерском учете по дебету счета 97);
- увеличивается сумма расходов путем включения отчислений по ЕСН, ОПС и обязательному социальному страхованию от несчастных случаев, отнесенных в бухгалтерском учете на непроизводственные счета (Дт 29, 84) и к расходам будущих периодов (в части переходящих отпускных).

Для учета сверхлимитных расходов необходимо предусмотреть в бухгалтерском учете ведение отдельных субсчетов к счетам 26 и 91, тогда величину сверхлимитов будет несложно выделить для осуществления налоговой корректировки прочих расходов.

## Литература

1. Российская Федерация. Налоговый кодекс. Часть II.: [принят Гос. Думой 19 июля 2000 г.: одобр. советом Федерации 26 июля 2000 г.]. – Парламентская газета. – № 151 – 152. – 2000 г. – 10 августа. – 318 с.
2. Налог на прибыль организаций. Профессиональный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / под ред. к.ю.н. А.В. Брызгалина. Изд. 3-е, перераб. и доп. – ЕКБ.: Издательство «Налоги и финансовое право», 2002. – 448 с.
3. Юдина Л.Н. Об интеграции бухгалтерского и налогового учета. / Л.Н. Юдина // Все для бухгалтера. – 2006. – № 14 (182). – С. 4.
4. Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета: учебное пособие. / Т.Н. Малькова. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2001. – 336 с.
5. Бакаев А.С. Налоговый кодекс отменяет бухгалтерский учет?! / А.С. Бакаев // Российский налоговый курьер. – 2001.-№ 9. – С. 16.
6. Оганян К.И. Проверено: мины есть! / К.И. Оганян // Экономика и жизнь. – 2002. – № 49. – С. 3.
7. Российская Федерация. Министерство финансов. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: концепция:[одобрено 29 декабря 1997 г. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при инфине РФ, Президентским советом института проф. бухгалтеров].- Экономика и жизнь. – №1. – 1998. – 6 с.
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576с.: ил.
9. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ. Я.В. Соколова / под ред. проф. Я.В. Соколова.- М.: Финансы и статистика, 2000. – 576с.: ил.
10. Политическая экономия: Учебник для вузов / В.А. Медведев, Л.И. Абалкин, О.И. Ожерельев и др. // Москва: Политиздат. – 1990. – 735 с.

*Мусаева Цовик Эдуардовна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Автором статьи, Мусаевой Ц.Э., затронута одна из актуальных тем современного учета: налоговый учет прибыли в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ. В данной работе рассмотрены вопросы учета налогооблагаемой прибыли, исходя из концепции единства, которая предполагает, что информационной базой для составления налоговой декларации по прибыли являются регистры бухгалтерского учета.

Мусаевой Ц.Э. разработана и апробирована авторская Модель формирования налогооблагаемой прибыли на базе регистров бухгалтерского учета. Основой разработанной методики по определению прибыли является трансформация доходов и расходов в бухгалтерском учете в соответствующие показатели, принимаемые для целей налогообложения прибыли. Трансформация бухгалтерских затрат на производство в расходы, связанные с производством и реализацией для налогового учета, осуществляется с использованием специального счета. По этому счету (счет 31 «Налоговый учет затрат») открываются субсчета в соответствии с требованиями по заполнению Приложения № 2 к листу 02 налоговой декларации по прибыли.

Кроме того, научная новизна работы заключается в позиционировании налогооблагаемой прибыли в системе экономических понятий и категорий. Дано понимание прибыли как иной, отличной от бухгалтерской, экономической категории.

Научная значимость результатов работы заключается не только в определении механизма расчета налогооблагаемой прибыли, но и в разработке контрольных процедур по проверке правильности ее расчета.

На основании вышесказанного рекомендую статью «Проблемы и перспективы развития налогового учета прибыли в России» к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Бреславцева Н.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет» (ЮРГУЭС) г. Шахты Ростовской обл.*

## 1.6. PROBLEMS AND PROSPECTS OF THE DEVELOPMENT OF PROFIT TAX ACCOUNT IN RUSSIA

Z.E. Musaeva, Postgraduate of the «Accounting Chair»

*Russian-southern University of Economics and Service*

The article deals with one of the most essential problems of accounting: profit tax account in accordance with chapter 25 of the Internal Revenue Code of the Russian Federation. Profit tax account was officially introduced on 01.01.2002 by the Federal law № 110-FL (06.08.2001).

During its existence chapter 25 underwent a lot of changes and amendments, but the basic amendments were made by two Federal laws: № 57-FL (29.05.2002) and № 58-FL (06.06.2005).

The process of reorganization of profit tax account is still going on. The Concept of accounting for medium-term outlook sets a task of approaching two kinds of profit accounts: tax and bookkeeping (accounting). But, unfortunately, the differences between accounting procedures in tax and bookkeeping accounting are still essential.

The legislator allows a company to choose the technique of getting information for filing a profit tax return.

The author offers «A Model of making profit for taxation aims on the basis of accounting registers».

In this article the author gives a detailed description of the questions concerning expenses accounting, connected with production and sale according to their elements: material expenses, remuneration of labor, amortization and other expenditures.

The author gives practical recommendations on difficult problems of tax accounting, which makes it possible to find out all permanent and temporary differences which may appear in accordance with «Position on book keeping» № 18/02.