

начисления, тогда как для целей налогообложения выручка в налоговом учете по каждому из налогов может определяться как по кассовому методу, так и по методу начисления. Кроме того, определение выручки по каждому из налогов регулируется только законодательством по данному налогу, а не общим подходом, установленным Налоговым кодексом РФ. При этом и состав выручки для исчисления рассмотренных выше налогов может отличаться. Так, в состав выручки для целей налогообложения налогом на прибыль в отличие от выручки для целей налогообложения НДС не включается сумма отгрузки товаров через 60 со дня отгрузки (при определении выручки кассовым методом).

Из вышеизложенного следует, что до момента ввода в действие статьи 31 Налогового кодекса, устанавливающего общий подход определения выручки для расчета всех налогов, выручка по каждому из налогов (НДС, налог на прибыль, акциз) может одновременно определяться различными способами: например, по НДС – кассовым методом, по налогу на прибыль – по методу начисления и по акцизу – кассовым методом (либо методом начисления). Наличие вариантов установления способов определения выручки в налоговом учете в отличие от бухгалтерского учета предполагает как минимум наличие специального раздела по налоговому учету в учетной политике организации, а более правильное решение в данном случае – это разработка отдельной учетной политики для целей налогообложения, пример которой приведен ниже. А при составлении бухгалтерской годовой отчетности, если организация применяла для целей бухгалтерского учета определение выручки по кассовому методу и обязана будет пересчитать свою выручку по методу начисления, нет необходимости в пересчете налогов из выручки. Но только в одном случае: если в учетной политике для целей налогообложения будет указано, что определение выручки для этих целей осуществляется кассовым методом. И это правильно: налогами должны облагаться реальные денежные поступления, а не суммы дебиторской задолженности, которая когда-нибудь будет погашена.

УДК 657.1:075.8

ПРОБЛЕМЫ ИНТЕГРАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ

Е.Н. Выполкова, О.С. Халезова, А.В. Халезов

*Ивановская государственная текстильная академия,
Ивановский филиал Московского университета
потребительской кооперации*

С 1 января 2002 года вступила в силу глава 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ, которая обязала всех налогоплательщиков вести налоговый учет доходов и расходов. Поэтому в настоящее время наиболее актуальной проблемой для всех бухгалтеров-практиков является разработка модели интеграции налогового учета с системой бухгалтерского учета.

В общем виде налоговый учёт представляет собой систему обобщения информации с целью определения налоговой базы для исчисления налога на прибыль на основе данных первичных документов. Организация системы налогового учёта осуществляется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учёта. Порядок же ведения последнего устанавливается налогоплательщиком в учётной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя предприятия.

Действовавший ранее порядок определения налогооблагаемой прибыли предусматривал использование показателя балансовой прибыли, т.е. прибыли по данным бухгалтерского учета. Для целей налогообложения балансовую прибыль корректировали в «Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 "Расчета налога (налоговой декларации) от фактической прибыли"» без отражения в бухгалтерском учете. Новый порядок предусматривает исчисление налоговой базы по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

В настоящее время ученые и практики предлагают следующие варианты решения проблемы ведения налогового учета:

1. Вести учет по правилам бухгалтерского учета и по его данным получать данные налогового учета;
2. Вести учет по правилам налогового учета и по его данным получать данные бухгалтерского учета;
3. Вести параллельно бухгалтерский и налоговый учет.

Первый подход фактически предполагает сохранение прежней схемы расчета прибыли, подлежащей налогообложению. Он базируется на том, что в течение отчетного периода все хозяйственные операции отражаются только в регистрах бухгалтерского учета. В конце периода данные бухгалтерского учета трансформируются в данные налогового учета. Преимуществом такого подхода является сохранение устойчивой и контролируемой связи между бухгалтерским и налоговым учётом. Недостаток же заключается в невозможности получить отдельные данные налогового учёта, учитываемые при расчёте налоговой базы, например об убытках «будущих периодов», признаваемых в составе расходов текущего периода, о суммах штрафных санкций за нарушение условий договоров и т. д.

Второй подход базируется на том, что в течение отчетного периода первичные учётные документы и другие оправдательные документы отражаются в регистрах налогового учёта, а по его завершении данные налогового учёта трансформируются в данные бухгалтерского учёта с отражением на счетах. Этот подход позволяет наиболее полно учесть все нюансы признания отдельных видов доходов и расходов для целей налогообложения. Однако при этом бухгалтерскому учету отводится второстепенная роль, что на наш взгляд, является неприемлемым. Существенным недостатком подхода следует признать необходимость отражения в регистрах налогового учета той информации, которая не имеет отношения к определению налоговой базы, например о начислении дивидендов, получении наличных денежных средств с расчетного счета и т.д.

Третий подход базируется на том, что данные бухгалтерского и налогового учёта формируются параллельно и независимо друг от друга. С точки зрения достижения конечной цели обоих видов учёта этот подход представляется правильным, поскольку позволяет в каждой системе учёта интерпретировать факт хозяйственной деятельности в соответствии с нормами и правилами, установленными для этой системы. Недостатком подхода является значительное увеличение объёма учётной работы при ручном ведении бухгалтерского и налогового учёта.

Рассмотрим возможности сближения двух систем учета на примере торговых предприятий.

Доходом от реализации торговой организации в соответствии с п. 1 ст. 248 и п. 1 ст. 249 НК РФ является выручка от реализации товаров без учета НДС. Чтобы определить величину прибыли, доходы необходимо уменьшить на величину расходов. В частности, торговая организация вправе уменьшить доходы от реализации товаров на стоимость их приобретения.

Покупная стоимость реализованных товаров определяется одним из методов оценки покупных товаров, который закрепляется в учетной политике для целей налогооб-

ложения. В налоговом учете можно использовать следующие методы оценки покупных товаров.

1. Оценка по стоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО).
2. Оценка по стоимости последних по времени приобретения товаров (ЛИФО).
3. Оценка по средней стоимости.
4. Оценка по стоимости единицы товара.

Необходимо отметить, что эти же методы применяются и в бухгалтерском учете, если товары учитываются по покупным ценам.

Учет товаров по продажным ценам и определение покупной стоимости реализованных товаров перечисленными выше расчетными методами, в частности по среднему проценту торговой наценки, главой 25 НК РФ не предусмотрены. Таким образом, независимо от того, по каким ценам товар учитывается в бухгалтерском учете, в налоговом учете товары должны учитываться по покупным ценам и списываться одним из предложенных методов оценки.

При использовании программы автоматизации учета "1С: Бухгалтерия" покупная стоимость реализованного товара в налоговом учете формируется так же, как и в бухгалтерском. При этом показатели бухгалтерского учета, касающиеся покупной стоимости реализованного товара, применяются только в том случае, если используется одинаковый метод оценки покупных товаров (ФИФО, ЛИФО и т.д.), а также, если совпадает покупная стоимость товара. Дело в том, что положения бухгалтерского и налогового учета, связанные с формированием покупной цены товара, не совпадают. Если в бухгалтерском учете в стоимость товаров, приобретенных за плату, включаются все фактические затраты на приобретение (за исключением НДС и других возмещаемых налогов), то в налоговом учете стоимость приобретения покупных товаров формируется как предусмотренные договором расходы налогоплательщика, связанные с приобретением товаров.

Таким образом, в целях налогообложения покупная стоимость товаров - это стоимость товара, определенная в договоре поставки. Следовательно, для целей налогообложения прибыли в покупную стоимость не должны включаться такие расходы, как таможенная пошлина и таможенные сборы, расходы по разгрузке и хранению товаров, а также расходы на доставку товаров на склад налогоплательщика, если они по условиям договора не включены в стоимость поставки. Указанные расходы включаются в состав издержек обращения текущего месяца.

Если величина покупной стоимости товаров в бухгалтерском и налоговом учете не совпадет, следует параллельно вести две номенклатуры товара с формированием покупной стоимости товара.

Регистром налогового учета, отражающим покупную стоимость реализованного товара, в программе автоматизации учета может служить "Отчет о продаже" товара за отчетный период.

Магазины розничной торговли, в которых учет неавтоматизирован, определяют торговую наценку расчетным путем, в частности по среднему проценту торговой наценки. В данном случае указанный способ приемлем и при определении покупной стоимости реализованного товара в целях налогообложения прибыли. Он похож на метод оценки покупных товаров по средней себестоимости, но при этом существует определенная степень погрешности.

Таким образом, чтобы облегчить учетную работу, бухгалтера торговых организаций должны максимально сближать системы налогового и бухгалтерского учета. Но, как показывает практика, в большинстве случаев сделать это не удается, что приводит к необходимости вести либо два учета параллельно или корректировать данные бухгалтерского учета в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль.