

УДК 657.4:336

К.П. Тоцкая

**МЕТОДИКА ФОРМИРОВАНИЯ ОПТИМАЛЬНОЙ СИСТЕМЫ  
НАЛОГОВОГО УЧЕТА ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ**

*Одним из методов снижения рисков налоговых споров по налогу на прибыль является правильная организация налогового учета. Применяемые в современной российской практике методики формирования налогового учета не отвечают требованиям оптимальности с позиции трудозатрат, рациональной формализации процесса учета и избежания ошибок. Автором предлагается методика налогового учета, устраняющая основные недостатки методов трансформации и параллельного налогового учета и обеспечивающая предотвращение рисков налоговых ошибок и налогового контроля.*

Ключевые слова: налоговый учет, методика учета, налог на прибыль, налоговые риски.

Арбитражная практика разрешения налоговых споров по налогу на прибыль организаций позволяет выделить следующие основные причины возникновения рисков ситуаций: неясности и нечеткости формулировок российского налогового законодательства, что провоцирует различия в толкованиях и интерпретациях посредством правоприменительной практики; преднамеренные действия налогоплательщиков в целях оптимизации налоговых платежей; ошибки в организации и ведении бухгалтерского и налогового учета.

Отметим, что правильная организация систем учета для безошибочного формирования налогового обязательства по налогу на прибыль относится к внутренним управляемым налоговым рискам добросовестных налогоплательщиков. При этом если система бухгалтерского учета является относительно упорядоченной и регламентированной, то налоговый учет проходит стадию становления и допускает определенную вариативность и самостоятельность в выборе модели реализации, форм первичных и сводных налоговых регистров.

В мировой практике применяются две модели сосуществования систем бухгалтерского учета и налогообложения: 1) континентальная, в которой бухгалтерский и налоговый учет фактически совпадают и первый выполняет все функционально-учетные задачи (такую модель используют Германия, Швеция, Бельгия, Испания, Италия); 2) англосаксонская, предполагающая параллельное существование бухгалтерского и налогового учета как двух самостоятельных видов деятельности, преследующих различные цели (реализуется, например, в США, Англии, Австрии, Канаде) [1].

В России налоговый учет введен с 2002 г., с принятием 25-й главы Налогового кодекса [2], при этом основными нормативными документами являются: Рекомендации МНС России по составлению регистров налогового учета [3] и Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на

прибыль организаций» [4]. То есть фактически используется первая модель – ведение налогового учета на основании бухгалтерского. Формирование методики налогового учета должно иметь отношение не только к расчету налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, но и к расчету всех прочих налогов и быть единой для всей области применения налогового учета.

Таким образом, в Налоговом кодексе сформулированы лишь общие принципы организации налогового учета. Как конкретно вести его на практике, каждый бухгалтер должен определить самостоятельно. Правила ведения такого учета закрепляют в налоговой учетной политике организации.

В современной научно-методической литературе представлены две основные методики формирования налогового учета: метод трансформации и метод параллельного учета. Схемы организации данных методов налогового учета даны на рис. 1 и 2.

Отметим, что каждый из представленных методов имеет определенные достоинства и недостатки. Рассмотрим их.

Так, преимущества метода трансформации заключаются в том, что первичные документы обрабатываются единожды, по ним делаются только бухгалтерские проводки. Таким образом, первичный документ учитывается и обрабатывается только по правилам бухгалтерского учета. Основные, или стандартные, регистры налогового учета представляют собой перечень соответствующих бухгалтерских регистров.

К числу недостатков данного метода можно отнести следующее:

1. Сохраняется ряд документов, которые формируются отдельно, только для целей налогового учета.

2. Возникают проблемы в части выполнения требований Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) [4], утвержденного приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н. Чтобы выполнить требования этого документа, при такой схеме необходимо вести еще один дополнительный учет разниц, возникающих между налоговым и бухгалтерским учетом.

3. Нет сводного регистра, в котором можно было бы проверить, все ли данные бухгалтерского учета за данный отчетный (налоговый) период учтены или будут отражены в будущем (в случаях отличия момента учета в бухгалтерском и налоговом учете) и когда они найдут свое отражение (например, когда отклонение по амортизации будет учтено в расходах). Если в бухгалтерском учете таким сводным регистром является оборотно-сальдовый баланс, по которому контролирующим органам или внутренним пользователям быстро и качественно можно проверить правильность составления конечной формы – бухгалтерского баланса, то для налоговой формы (например, для Декларации по налогу на прибыль) такого сводного регистра не существует, так как данные, отраженные по сводному налоговому регистру, ни с чем не сравниваются.

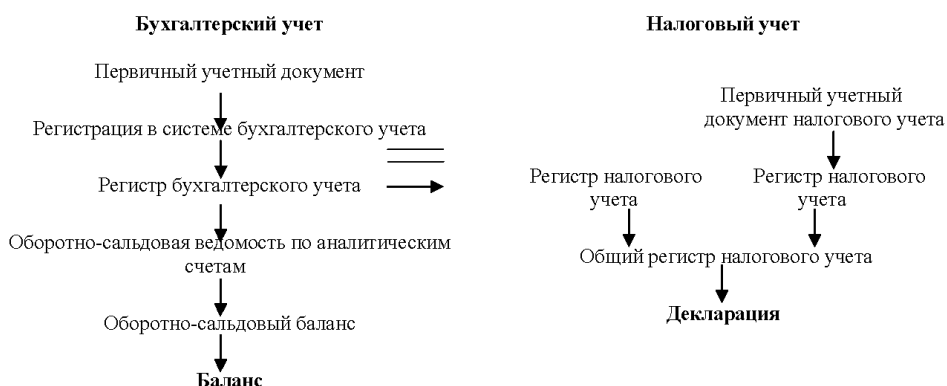


Рис. 1. Метод трансформации (транзакции)

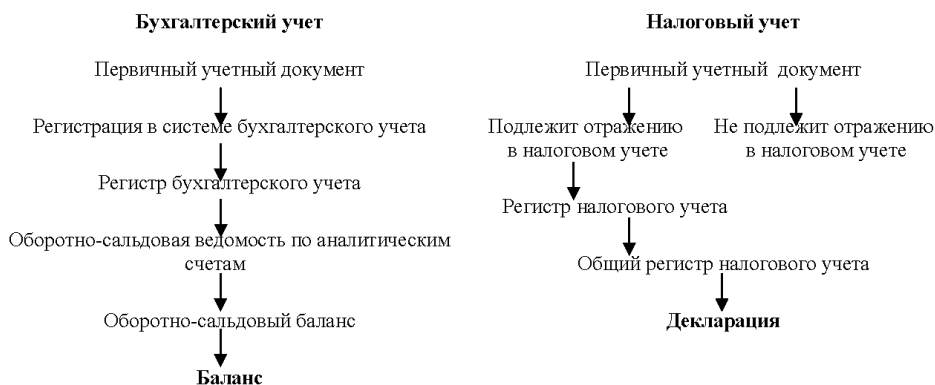


Рис. 2. Метод параллельного учета

Метод параллельного учета обладает следующими положительными моментами: большинство электронных бухгалтерских программ основывается на данном методе учета; он предполагает формирование налоговых регистров на основе дополнительной, помимо бухгалтерской, обработки первичных документов; при такой системе регистры налогового учета, по сути, представляют собой перечень соответствующих первичных документов. Таким образом, при формировании налоговой базы уделяется внимание каждому первичному документу.

Недостатки метода параллельного учета заключаются в следующем:

1. Объем бухгалтерской работы значительно возрастает. Ведь весь массив информации, содержащейся в первичных документах, обрабатывается и в бухгалтерском, и в налоговом учете.

2. Затрудняется контроль за полнотой и правильностью разнесения первичных документов в налоговый учет (из-за отсутствия двойной записи). При большом документообороте поиск ошибок может превратиться в трудновыполнимую задачу. В результате на средних и крупных предприятиях при

отсутствии специальной эффективной системы контроля налоговая база формируется практически «вслепую».

3. Наконец, еще один недостаток связан с реализацией Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» [4]. Чтобы выполнить требования этого документа, при такой схеме необходимо вести еще один дополнительный учет разниц, возникающих между налоговым и бухгалтерским учетом.

4. Так же как и при применении предыдущей методики, отсутствует сводный регистр, в котором можно было бы проверить, все ли данные бухгалтерского учета за данный отчетный (налоговый) период учтены или будут отражены в последующих отчетных (налоговых) периодах (в случае несовпадения момента отражения в бухгалтерской и налоговой системе учета). В системе бухгалтерского учета таким сводным документом можно назвать оборотно-сальдовую ведомость, на основании которой составляется бухгалтерская отчетность (Форма 1 – бухгалтерский баланс, например), в налоговом учете формирование налоговых регистров разрознено и не имеет сводной формы.

В целях устранения имеющихся недостатков метода трансформации и метода параллельного учета предлагаем следующую методику формирования системы учета по налогу на прибыль, которая, на наш взгляд, является оптимальной с позиции соотношения трудозатрат и достоверности результатов налогового учета (рис. 3).



Рис. 3. Предлагаемая оптимальная методика формирования системы налогового учета по налогу на прибыль

Основные положения данной методики следующие:

1. Учетную политику для целей бухгалтерского учета нужно формировать «с оглядкой» на налоговое законодательство. В рабочем плане счетов следует предусмотреть аналитику, необходимую для того, чтобы получить из бухгалтерского учета данные для налогового учета.

2. На основании данных бухгалтерского учета за отчетный период формируется специальный отчет – Сводный регистр налогового учета, в котором содержатся все данные по видам доходов и расходов, получившим отражение в бухгалтерском учете.

При формировании этого документа необходимо выполнить следующие правила:

1. Каждая запись в Сводный регистр налогового учета – это итоговая сумма всех бухгалтерских записей по дебету и (или) кредиту определенных счетов (субсчетов).

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

3. Все данные, нашедшие отражение в оборотно-сальдовом балансе, на основании которого в бухгалтерском учете строится Форма 1 (бухгалтерский баланс), находят свое отражение в Сводном регистре налогового учета. В связи с чем можно легко проверить, все ли данные первичного учета предприятия нашли свое отражение в налоговом учете. А также легко отследить, когда и в каком налоговом периоде, например расходы, не учтенные в данном налоговом периоде, будут учтены в качестве расходов.

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

Параллельно в Сводном регистре появляется информация, необходимая для выполнения требования ПБУ 18 [4].

Таким образом, предлагаемая оптимальная методика формирования системы налогового учета по налогу на прибыль, по нашему мнению, решает все основные проблемы, связанные с применением двух предыдущих методик. В результате:

- весь массив первичных документов обрабатывается один раз, одновременно проводится анализ на соответствие первичных документов бухгалтерскому и налоговому учету (например, нотариальные расходы разбиваются в аналитическом учете на два вида в пределах тарифов и сверх установленных тарифов, но отражаются в системе учета один раз, не дублируясь);

- одновременно осуществляется контроль за разноской документов, так как правило двойной записи, используемое в системе бухгалтерского учета, предполагает контроль за документооборотом, т.е. если работник налогового отдела или бухгалтер забыл разнести акты выполненных работ, что приведет к неправильному формированию кредиторской задолженности, при проведении акта сверки с контрагентом, это сразу будет выявлено;

- налоговая база не формируется вслепую, в Сводном регистре можно четко отследить, куда каждая цифра из системы бухгалтерского учета попала, в какой регистр налогового учета;

- одновременно учитывается требование ПБУ 18 [4];

- применение данной методики возможно во всех современных бухгалтерских программах;
- применение данной методики возможно не только для расчета налоговой базы по налогу на прибыль, но также, например, и для расчета УСН, налога на имущества, т.е. она универсальна и применима для построения системы налогового учета для всех налогов.

Схема обработки документов при ведении налогового учета по данной методике представлена на рис. 4.



Рис. 4. Схема обработки документов при ведении налогового учета по предлагаемой оптимальной методике налогового учета

Итак, формирование оптимальной системы налогового учета по налогу на прибыль позволяет внедрить элементы риск-менеджмента по данному налогу, предотвратить риски налоговых ошибок и споров с контролирующим органом при проведении камеральных или выездных налоговых проверок, облегчает систему внутреннего налогового контроля организаций.

### Литература

1. Организация бухгалтерского и налогового учета на предприятиях [Электронный ресурс]. URL: <http://uchebnik.kz/nalogovyy-uchet/22-mesto-nalogovogo-ucheta-v-sisteme-buhgalterskogo-ucheta> (дата обращения: 14.11.2011).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ; принят ГД ФС РФ 19.07.2000 г. (ред. от 19.07.2011 № 248-ФЗ) // КонсультантПлюс: Справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. Электронные данные. М., 2011. Доступ из локальной сети Научной библиотеки Том. гос. ун-та.
3. Рекомендации МНС РФ «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» // Экономика и жизнь. 2001. № 52 // КонсультантПлюс: Справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. Электронные данные. М., 2011. Доступ из локальной сети Научной библиотеки Том. гос. ун-та.
4. Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" ПБУ 18/02» // КонсультантПлюс: Справочная правовая система. Версия Проф, сетевая. Электронные данные. М., 2011. Доступ из локальной сети Научной библиотеки Том. гос. ун-та.