

ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО УЧЕТА И ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ЦЕЛЯХ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

In this article the basic approaches to the organization of the tax account and formation of various aspects of the registration policy are determined. With this purpose definition of the tax account system is given, the basic requirements to the maintenance of organizational, technical and methodical aspect of a registration policy are developed.

Особенности бухгалтерского и налогового учета обусловлены различным пониманием доходов и расходов по правилам бухгалтерского учета и требованиям налогового законодательства. При использовании различных правил группировки и признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете величины бухгалтерской прибыли и прибыли, подлежащей налогообложению, не совпадают.

Состав доходов и расходов для целей бухгалтерского учета определяется согласно Типовому плану счетов. В зависимости от их характера, условий получения и направления деятельности организации различают:

- доходы и расходы по видам деятельности;
- операционные доходы и расходы;
- внереализационные доходы и расходы.

Синтетический учет доходов и расходов по видам деятельности, предусмотренных уставом организации, ведется на счете 90 «Реализация». Аналитический учет раскрывает информацию по видам деятельности и составу полученных доходов и расходов.

Операционными являются доходы, не относящиеся к видам деятельности. Операционные расходы представляют собой затраты организации, соответствующие операционным доходам одного отчетного периода, а также затраты, не приводящие к появлению в будущем экономических выгод.

Синтетический учет операционных доходов и расходов ведется на счете 91 «Операционные доходы и расходы». Аналитический учет раскрывает информацию о составе доходов и расходов, связанных с реализацией прочего имущества организации и обеспечивает группировку доходов и расходов, относящихся к одной хозяйственной операции. Это позволит определить финансовый результат по каждой хозяйственной операции.

Внереализационные доходы и расходы непосредственно не связаны с производственной деятельностью организации. Их синтетический учет организуется на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы». Аналитический учет обеспечивает их детализацию по видам.

В бухгалтерском учете внереализационные доходы отражаются в фактически начисленных либо уплаченных суммах, а суммы уценки активов – в соответствии с правилами, установ-

ленными действующим законодательством.

Для обеспечения единых подходов к формированию финансового результата за отчетный период организация должна определить в учетной политике метод признания доходов или расходов по моменту их начисления либо по факту поступления (списания) денежных средств. В случае признания доходов и расходов по мере поступления (оплаты) денежных средств в состав издержек текущего отчетного периода необходимо включать только фактически оплаченные расходы. Остальные суммы расходов, относящиеся к текущему отчетному периоду, но не оплаченные до его окончания, будут относиться к расходам будущих периодов. Данное положение отражает сущность принципа соответствия, сформулированного в составе Концептуальных основ подготовки и предоставления финансовой отчетности в структуре международных стандартов учета. Требование соответствия расходов доходам в одном отчетном периоде определено п. 18 Инструкции «Расходы организации», однако в практической деятельности оно не применяется.

Для целей налогового учета различают:

- доходы и расходы по производству и реализации;
- доходы и расходы от внереализационных операций.

Доходы и расходы по производству и реализации связывают с передачей права собственности на товары и иные ценности, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности. Расходы на производство и реализацию представляют собой стоимостную оценку сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат, связанных с созданием и продажей товаров, работ, услуг, иных ценностей и имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности.

Внереализационные доходы и расходы обусловлены поступлением (выбытием) средств, не связанных с производством и реализацией товаров, работ, услуг, иных ценностей и имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности.

Доходы от реализации и внереализационные доходы в соответствии с налоговым законодательством могут быть отнесены к доходам,

полученным от источников в Республике Беларусь или к доходам от источников за пределами Республики Беларусь.

Доход (выручка), полученный от источников за пределами Республики Беларусь, признается с учетом суммы налога на доход, удержанной (уплаченной) согласно законодательству иностранного государства.

Таким образом, система налогового учета должна обеспечить постатейный учет доходов и расходов по производству и реализации, а также доходов и расходов от внереализационных операций. Раздельному учету подлежат расходы, учитываемые при налогообложении в пределах установленных норм.

Состав доходов и расходов, а также порядок их признания в бухгалтерском и налоговом учете не совпадает. Поэтому, чтобы на основании данных бухгалтерского учета рассчитать сумму доходов и расходов, участвующих в определении прибыли, подлежащей налогообложению, необходимо произвести расчетные корректировки.

Расчетные корректировки данных бухгалтерского учета систематизируются в регистрах налогового учета и обусловлены несовпадением правил признания доходов и расходов в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета и правил признания доходов и расходов для исчисления прибыли, подлежащей налогообложению.

Произведем сопоставление правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

В соответствии с п.10 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, доходы от реализации признаются в зависимости от варианта, принятого в учетной политике организации:

- по факту начисления дебиторской задолженности за отгруженные ценности (метод начисления);
- по мере поступления денежных средств в оплату за реализованные ценности (кассовый метод).

В результате при использовании метода начисления в налоговом учете доход от реализации признается в том отчетном периоде, в котором он имел место независимо от фактического поступления денежных средств. Датой получения дохода от реализации признается день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг). Днем отгрузки считается день перехода права собственности.

При кассовом методе датой получения дохода признается день получения средств на счета в банке или кассу организации. Поэтому если в бухгалтерском и налоговом учете методы признания доходов от реализации совпадают, то корректировки данных при определении

налогооблагаемой прибыли не производятся.

При организации налогового учета важно правильно распределить доходы на две группы: доходы от реализации и внереализационные доходы. Это связано с тем, что неверная классификация доходов может привести к ошибкам в налогообложении.

При организации налогового учета внереализационных доходов достаточно часто правила их признания не совпадают с правилами бухгалтерского учета.

Например, в целях налогообложения суммы штрафов, пени, неустоек и других видов санкций за нарушение условий хозяйственных договоров признаются в том отчетном периоде, когда они поступили на банковский счет или в кассу организации. В бухгалтерском учете признание этих расходов может производиться в момент получения денежных средств (кассовый метод), на дату присуждения судом или признания организацией должником (метод начисления). Поэтому если согласно учетной политике организация в целях бухгалтерского учета применяет метод начисления, то сумма штрафных санкций, принимаемых для исчисления налога на прибыль, должна быть скорректирована.

Напротив, если организация в бухгалтерском учете использует кассовый метод признания доходов, то и расходы будут включаться в издержки текущего отчетного периода только после их фактической оплаты. Например, расходы на служебные командировки, относящиеся к одному отчетному периоду (в апреле), были оплачены в следующем отчетном периоде (в мае). Для исчисления суммы прибыли, подлежащей налогообложению, такие расходы принимаются в периоде их начисления (в апреле), а для целей бухгалтерского учета они включаются в состав текущих затрат только после их фактического возмещения (выплаты) подотчетному лицу (в мае).

Таким образом, при рассмотрении правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете все хозяйственные операции, связанные с их возникновением, можно разделить на четыре группы:

- хозяйственные операции, в результате которых признание и группировка доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете совпадают;

- хозяйственные операции, в результате которых признаются доходы и расходы в бухгалтерском учете и не признаются в налоговом учете. Такие операции отражаются только на счетах и в регистрах бухгалтерского учета;

- хозяйственные операции по учету объектов налогового учета. Они отражаются только в регистрах налогового учета. Для их признания установлен особый порядок учета, не имеющий аналогов в бухгалтерском учете. Эти операции

систематизируются только в регистрах налогового учета;

- хозяйственные операции, которые отражаются одновременно в регистрах бухгалтерского и налогового учета, но в разноименных регистрах и на различных счетах.

Различный состав доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, использование различных правил их признания и способов группировки объективно приводят к необходимости разработки учетной политики в целях налогообложения.

Действующее в настоящее время в республике законодательство не определяет такое понятие, как «учетная политика для целей налогообложения». В документах определена только обязанность ведения налогового учета всеми плательщиками и иными обязанными лицами. Вместе с тем налогоплательщику не запрещается самостоятельно разрабатывать организационные, технические и методические аспекты ведения налогового учета в рамках действующего законодательства. Поэтому такие разработки могут быть утверждены внутренним распорядительным документом, каким является приказ об утверждении учетной политики в целях налогообложения.

Наличие в каждой организации учетной политики, разработанной в целях налогообложения, позволяет налогоплательщику систематизировать и закрепить в едином документе те способы и методы обобщения данных, которые он считает необходимым применять при формировании налогооблагаемой базы в соответствии с действующим налоговым законодательством.

Сформированное на предстоящий год Положение об учетной политике в целях налогообложения утверждается внутренним распорядительным документом.

В содержании Положения об учетной политике в целях налогообложения определяются организационные, технические и методические вопросы, связанные с формированием облагаемых налогом баз, исчислением и уплатой в бюджет суммы налога.

Организационный аспект налоговой учетной политики предполагает:

- разработку способа организации налогового учета;

- определение прав, обязанностей и ответственности главного бухгалтера в области налогового учета;

- утверждение должностных обязанностей других работников, привлекаемых к организации и ведению налогового учета;

- определение порядка и правил внутреннего контроля правильности исчисления и своевременности уплаты налогов.

Технический аспект учетной политики для целей налогообложения отражает:

- принципы построения плана счетов налогового учета;

- рабочий план счетов налогового учета;

- форму ведения налогового учета, которая включает перечень и формы документов и регистров налогового учета, последовательность и технику записей в них первичных документов, взаимосвязь отдельных показателей регистров налогового учета;

- технологию обработки информации и составления регистров налогового учета.

Технический аспект учетной политики, разработанной для целей налогообложения, может определять формы первичных документов и регистров аналитического налогового учета, дающих обоснование порядку определения сумм налоговых платежей, не имеющих в бухгалтерском учете сформированной налоговой базы. К таким налоговым платежам относят земельный налог, экологические платежи, оффшорный сбор и т. п.

Первичные документы налогового учета составляются в случае, когда для записи в регистры налогового учета в бухгалтерском учете отсутствуют основания. Например, расчет армируемых затрат на рекламу.

Аналитические регистры налогового учета составляются для обобщения информации по одному элементу налогового учета. Например, по обобщению расходов, принимаемых для определения налога на прибыль в пределах установленных норм.

Записи в регистры налогового учета производятся в случае необходимости корректировки данных бухгалтерского учета для целей налогообложения либо в случае отсутствия в бухгалтерском учете необходимой информации для определения налоговых баз. При отсутствии расчетных корректировок по отдельным налогам налоговые базы определяются на основании данных бухгалтерского учета.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета может быть скорректирован по отдельным счетам доходов и расходов в соответствии с различной их группировкой в бухгалтерском и налоговом учете, поскольку в налоговом учете не идентифицируются операционные доходы и расходы, данная корректировка относится к определению в налоговом учете состава доходов и расходов по реализации и внереализационных доходов и расходов.

Методический аспект учетной политики для целей налогового учета может разрабатываться в отношении отдельных налогов, предусмотренных законом о бюджете. Он позволяет описать правила формирования налогооблагаемой базы в случаях, когда согласно действующему законодательству аналогичный показатель в бухгалтерском учете исчисляется по иным правилам.

Наиболее важными направлениями налоговой учетной политики, разрабатываемой в 2006 году в целях налогообложения, является обоснование расчетных корректировок доходов и расходов, необходимых для исчисления суммы прибыли, подлежащей налогообложению, а также формирование облагаемых оборотов для определения налога на добавленную стоимость и налога с продаж.

Кроме того, методический раздел учетной политики в целях налогообложения фиксирует аспекты, которые не являются объектами бухгалтерского учета, но имеют важное значение в определении суммы налогов и платежей в бюджет. К таким аспектам относятся метод распределения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, порядок уплаты периодических платежей по налогам и сборам (равными долями, исходя из суммы оборота либо среднего процента изъятия), количество знаков после запятой при округлении либо распределении налоговых сумм и т. п.

Для определения суммы налога на недвижимость в учетной политике, разрабатываемой в целях налогообложения, следует утвердить номенклатурный перечень объектов основных средств, на которые распространяются льготы, либо они освобождаются от налогообложения. Кроме того, для определения базы по налогу на недвижимость на предстоящий год следует утвердить перечень объектов, по которым вложения во внеоборотные активы осуществляются с превышением подрядчиком нормативных сроков строительства.

Чтобы избежать корректировок данных бухгалтерского и налогового учета, следует признавать доходы от реализации, а также вне-реализационные доходы и расходы в бухгалтерском и налоговом учете по одним правилам (отгрузке или оплате).

Если организация осуществляет несколько видов, деятельности, предусмотренных ее уставом, это может оказывать влияние на порядок формирования финансового результата (например, торговля и производство), льготирование прибыли, порядок исчисления и уплаты в бюд-

жет косвенных налогов (НДС по различным ставкам, налог с продаж, налог на услуги, оказываемые объектами сервиса) и т. п. Кроме того, если организация заполняет приложение 3 к декларации по налогу на прибыль и применяет различные ставки налога на прибыль, то налоговый учет по счету 90 должен обеспечить формирование показателей доходов и расходов к налогообложению по отдельным видам деятельности.

Методические аспекты учетной политики в целях налогообложения вытекают из содержания нормативных и методических документов, регулирующих порядок исчисления и уплаты в бюджет налогов, и определяют порядок формирования показателей, необходимых для заполнения налоговых деклараций.

Предложенные организационные и методические подходы к содержанию налогового учета и учетной политики, разрабатываемой в целях налогообложения, позволят субъектам хозяйствования разграничить информационные интересы пользователей, обосновать показатели бухгалтерской отчетности и расчет налоговых баз, последовательно и своевременно составлять бухгалтерскую и налоговую отчетность.

Литература

1. Доходы организации: Инструкция по бухгалтерскому учету: Утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181 // Национальный реестр нормативно-правовых актов. – 2004. – № 8/10451.

2. Расходы организации: Инструкция по бухгалтерскому учету: утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 № 182 // Национальный реестр нормативно-правовых актов. – 2004. – № 8/10452.

3. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль. Утверждено постановлением МНС Республики Беларусь 31.01.2004 года № 19 // Республика. – № 51. – 2004.