

УСТРАНЕНИЕ СУММОВЫХ РАЗНИЦ КАК МЕТОД СБЛИЖЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

SOLUTION SUM DIFFERENCES AS A METHOD OF APPROACH ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING

A. Simirgina

Annotation

Inconformity in dispositions of tax and accounting legislation is a result of objective reasons for inconsistency in operating results in accounting and tax records. Differences in accounting and tax records are objective due to principal differences in regulatory system. Topic is relevant as far as measures for closing of accounting and tax record are provided nowadays.

Keywords: accounting, tax accounting, foreign exchange, settlement differences, a deal IFRS.

Симиргина Анастасия Федоровна
ФГОУ ВПО Финансовый университет
при Правительстве РФ

Аннотация

Несоответствие положений законодательства о налогах и сборах и бухгалтерского законодательства приводит к возникновению множества объективных причин несопоставимости данных о результатах деятельности, формирующихся в бухгалтерском учете, и показателей налоговой отчетности. Различия бухгалтерского и налогового учетов существуют и они объективны в силу принципиальных различий нормативной базы. Данная тема является актуальной, поскольку на данном этапе проводится ряд мер по сближению бухгалтерского и налогового учета.

Ключевые слова:

Бухгалтерский учет, налоговый учет, курсовые разницы, суммовые разницы, сделка, МСФО.

Обсуждение вопроса в отношении сближения правил налогового и бухгалтерского учета началось еще в начале 2010-х гг. и нашло свое закрепление в Бюджетном послании Президента РФ, Основных направлениях налоговой политики и т.д.

В это же время образовались две позиции по данному вопросу – позиция Министерства финансов РФ и ФНС России.

Позиция Министерства финансов РФ опирается на то, что подготовка налоговой отчетности на основе данных бухгалтерского учета нерациональна, поскольку это может иметь негативные последствия для сбора налога на прибыль.

Налоговая служба предлагает более системные меры, такие как исключение из гл.25 НК РФ положений препятствующих использованию в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций правил, используемых в бухгалтерском учете.

Поскольку основания цель сближения бухгалтерского и налогового учета – это упрощение условий ведения бизнеса и улучшение инвестиционного климата – наиболее правильной кажется позиция ФНС России. Важно не

забывать о том факте, что в настоящее время намечена тенденция на сближение российского бухгалтерского учета с МСФО. Налогообложение в свою очередь, не может основываться на оценочных суждениях бухгалтера, роль которых достаточно велика в МСФО. Основным принципом налогообложения является всеобщая определенность и ясность налогового законодательства.

В настоящее время НК РФ насчитывает более ста существенных разниц между бухгалтерским и налоговым учетом доходов, расходов, активов и обязательств.

С принятием Федерального закона от 20.04.2014 N 81-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" сразу 5 разниц были устранены:

1. отменяется метод ЛИФО. Следовательно, и в бухгалтерском, и в налоговом учетах будут применять три метода списания МПЗ: по средней себестоимости, по стоимости единицы или по методу ФИФО (п. 9 ст. 1);

2. малоценное имущество в зависимости от применяемой налогоплательщиком учетной политики можно будет списывать постепенно, аналогично правилам, действующим в бухгалтерском учете (пп. "а" п. 7 ст. 1);

3. стоимость материалов, полученных безвозмездно, можно будет включать в расходы в той сумме, которую организация учла в доходах при получении МПЗ (пп. "б" п. 7 ст. 1);

4. убытки от продажи права требования можно будет списать единовременно на дату продажи долга (п. 13 ст. 1);

5. суммовые разницы в налоговом учете теперь будут называть курсовыми, и, как и в бухгалтерском учете, их нужно будет рассчитывать по курсу Банка России или по курсу, установленному в договоре (п. п. 5, 6, 8, 10, 11, 12 ст. 1).

Необходимо поподробнее остановиться на последнее инициативе, поскольку в связи введением данного положения у налогоплательщиков возникли определенные неясности толкования.

Законом предусмотрены переходные положения, согласно которым "доходы (расходы) в виде суммовой разницы, возникшие у налогоплательщика по сделкам, заключенным до 1 января 2015 года, учитываются в целях налогообложения прибыли организаций в порядке, установленном до дня вступления в силу настоящего Федерального закона".

Основная неопределенность возникает в связи с тем, что будет пониматься под сделками, заключенными до 01.01.2015 года: (Вариант 1) договоры, заключенные до 01.01.2015 года, либо (Вариант 2) хозяйственные операции, осуществленные до 01.01.2015 года, в отношении которых в учете отражена дебиторская/кредиторская задолженность.

В тексте Пояснительной записки к проекту федерального закона №81-ФЗ " в качестве цели изменений указывается уменьшение административной нагрузки на бизнес, а также сближение правил исчисления налоговой базы по налогу на прибыль организаций и правил определения финансового результата в бухгалтерском учете.

Принимая во внимание данные цели можно сделать вывод, что суммовые разницы должны начисляться только в отношении "старой" дебиторской/кредиторской задолженности, возникшей до 01.01.2015 года (Вариант №2), поскольку данный подход позволит быстрее закончить начисление суммовых разниц, которые не начисляются в бухгалтерском учете.

Начисление суммовых разниц по рамочным договорам, заключенным до 01.01.2015 года, отгрузка товаров/оказание услуг по которым осуществляется в после-

дующие годы, может продлить использование старого порядка на долгие годы.

В НК РФ не определены понятия сделка и дата заключения сделки, но говорится о ведении налогового учета хозяйственных операций.

Так, в статье 313 НК РФ указано, что "налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога".

Таким образом, переходные положения закона можно трактовать так, что "старый" порядок (с начислением суммовых разниц) применяется к "старым" хозяйственным операциям, а "новый" порядок к "новым" (то есть следует придерживаться Варианта №2).

Термин "сделка" употребляется в различных значениях в различных отраслях законодательства.

В целях применения гражданского законодательства термин "сделка" может означать как договор, так и хозяйственную операцию в зависимости от целей применения конкретной нормы закона.

В соответствии со ст. 153 ГК РФ сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. Данному определению не противоречит интерпретация сделки как хозяйственной операции (например, отгрузки товара), в связи совершением которой возникают гражданские права и обязанности (например, обязанность оплатить поставленный товар), то есть Вариант №2 не противоречит гражданскому законодательству. Более того, интерпретация сделки именно как хозяйственной операции, а не договора, соответствует цели Федерального закона №81-ФЗ (т.е. сближению бухгалтерского и налогового учета).

Такая интерпретация позволит быстрее завершить применение старого порядка и применять новый порядок к новым хозяйственным операциям, совершаемым после 01.01.2015 года, даже если соответствующие договора заключены до 01.01.2015 года.

На данном этапе еще не сформировалась правоприменительная практика, тем не менее, необходимо учитывать, что согласно п. 7 ст. 3 НК РФ все неустраняемые сомнения, противоречия и неясности актов законодатель-

ства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Таким образом, на данном этапе, основываясь на анализе норм законодательства целесообразно придерживаться варианта №2.

Тем не менее, если Компания использует вариант №1 (начисляет и положительные и отрицательные суммовые разницы по договорам, заключенным в условных единицах до 01.01.2015 года), и данный подход закреплен в учетной политике, то риск доплаты налога скорее всего будет невысокий.

ЛИТЕРАТУРА

1. Федеральный закон РФ "О развитии среднего и малого предпринимательства в РФ". № 209-ФЗ от 24.07.2007 г// справочно-правовая система "Консультант Плюс" 25.05.2014
2. Гражданский Кодекс РФ, ФЗ № 51 от 30.11.1994г., с последними изменениями от 05.05.2014. // справочно-правовая система "Консультант Плюс". – 25.05.2014
3. Налоговый кодекс Российской Федерации, части I и П. // справочно-правовая система "Консультант Плюс". 25.05.2014
4. Основные направления налоговой политики на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов// [Электронный ресурс]: URL: <http://www.minfin.ru>;
5. Федеральный закон от 20.04.2014 N 81-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" // справочно-правовая система "Консультант Плюс". –25.05.2014
6. Письмо Минфина России от 30.03.2015 №03-03-06/1/17387
7. Берг О.Н. "Бухгалтерский и налоговый учет: пути сближения" –М:ГроссМедиа, РОСБУХ, 2011;
8. "ТОП-10 способов максимально сблизить налоговый и бухгалтерский учет" – "Российский налоговый курьер", 2014, N 6
9. О.Н. Муравьева, Н.И. Черкасова "Проблемы сближения налогового и бухгалтерского учетов на предприятии"

© А.Ф. Симиргина, (Anastasiyasim@bk.ru), Журнал «Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики»,

