

ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОТРАЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

© 2011 О.А. Таныгина

Марийский государственный технический университет, г. Йошкар-Ола
E-mail: center_audita@mail.ru

Охарактеризовано взаимодействие бухгалтерского и налогового учета, рассмотрен документооборот в торговой организации, документы по отражению показателей прибыли.

Ключевые слова: документ, документооборот, бухгалтерский учет, налоговый учет, формирование прибыли.

Общей целью ведения бухгалтерского и налогового учета является сбор, регистрация и обобщение информации путем документального учета всех хозяйственных операций.

Слово “документ” от немецкого Dokument восходит к латинскому documentum - свидетельство, доказательство. Согласно Толковому словарю русского языка, оно означает: 1) деловую бумагу, подтверждающую какой-нибудь факт или право на что-нибудь, 2) удостоверение, официальную бумагу, свидетельствующие о личности заявителя, 3) письменное свидетельство о каких-нибудь исторических событиях, фактах.

ГОСТ Р 51141-98 “Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения” характеризует “документ” как зафиксированную на материальном носителе информацию с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать.

Н.П. Кондраков “бухгалтерским документом” называет письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственных операций, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности¹.

Оформление хозяйственных операций документами называется документацией, при помощи которой производится сплошное отражение хозяйственных операций в момент и на месте их совершения, а в ГОСТ Р 51141-98 “документооборот” представляет собой движение документов в организации с момента их создания или получения до завершения исполнения или отправления.

В соответствии с федеральным законом “О бухгалтерском учете” от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ “бухгалтерский учет” - упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязатель-

ствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Таким образом, торговые организации оформляют все проводимые хозяйственные операции оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Представим процесс документооборота в торговых организациях (см. рисунок).

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены в соответствии с унифицированными формами первичной учетной документации либо содержат установленные законодательством обязательные реквизиты (наименование документа, дату составления документа и др.).

Сводные учетные документы - регистры бухгалтерского учета составляются для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов, а также для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Все торговые организации, не освобожденные от обязанностей ведения бухгалтерского учета, должны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность:

- а) бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- г) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии;

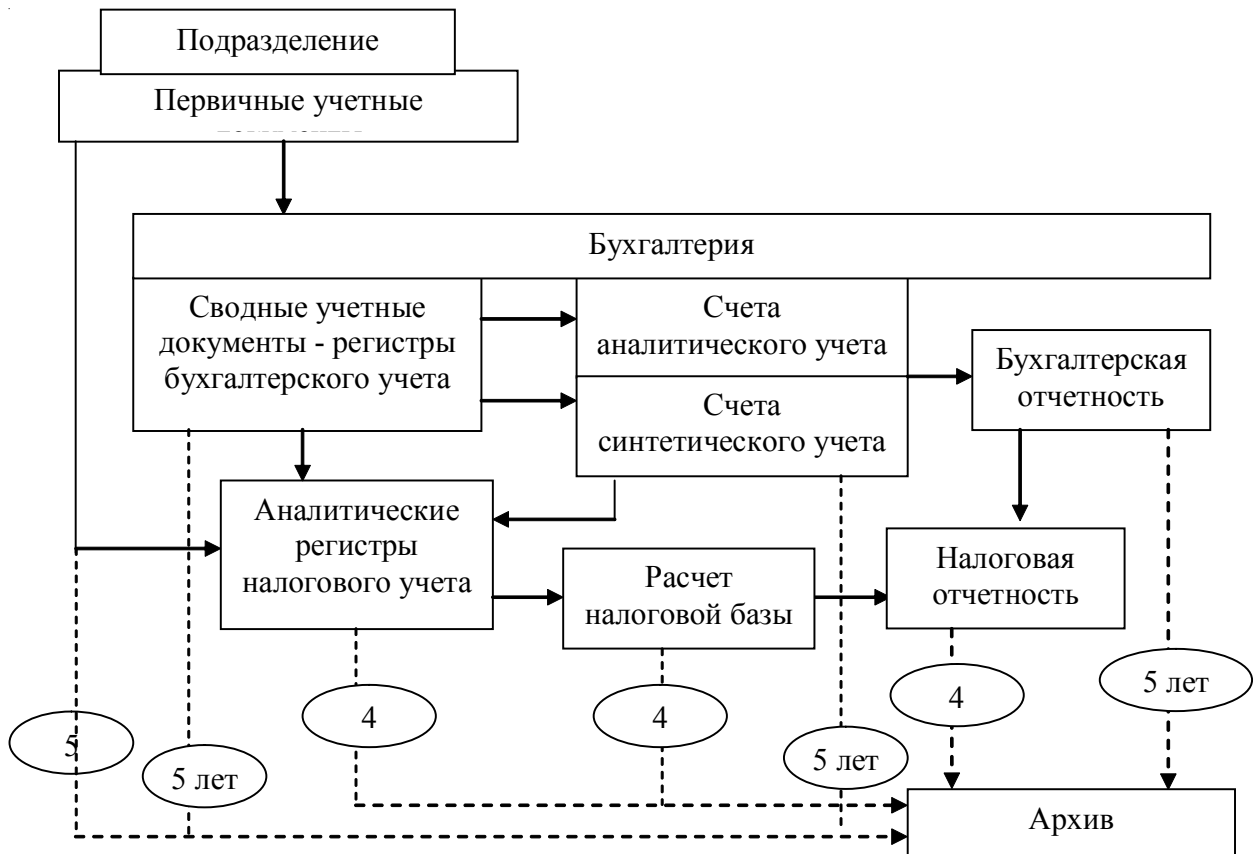


Рис. Процесс документооборота в торговых организациях

д) пояснительной записки, содержащей существенную информацию об организации, ее финансовом положении и других показателях.

В соответствии со ст. 313 Налогового кодекса РФ «налоговый учет» - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов. Подтверждением данных налогового учета являются: первичные учетные документы, аналитические регистры налогового учета, расчет налоговой базы.

Данные налогового учета - данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения. Аналитические регистры налогового учета - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. Расчет налоговой базы составляется налогоплательщиком самостоятельно исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года. Аналитические регистры налогового учета и расчет налоговой базы со-

ставляются в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ.

Торговые организации хранят первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета не менее 5 лет, а бухгалтерскую отчетность - не менее 10 лет, ответственность за организацию хранения документов несет руководитель. Налоговым кодексом установлен минимальный срок хранения документов для целей проверки правильности исчисления налогов - 4 года (ст. 23 Налогового кодекса РФ), а по Перечнем типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций с указанием сроков их хранения, утвержденным Росархивом 6 октября 2000 г., - 5 лет.

Помимо разработки форм первичных документов, доработки унифицированных форм, разработки учетных регистров и форм внутренней отчетности, главный бухгалтер составляет, а руководитель утверждает график документооборота. Каждому исполнителю вручают выписку из графика. В выписке перечисляют документы, которые оформляет исполнитель, сроки составления и представления документов в другие подразделения организации².

В зарубежных странах различают две модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учета: “континентальную” и “англосаксонскую”. “Континентальная” учетная система представляет собой положение, при котором бухгалтерский и налоговый учет фактически совпадают и все фискально-учетные задачи выполняет бухгалтерский учет. Она применяется в Германии, Швеции, Бельгии, Испании, Италии и др. “Англосаксонская” модель предполагает существование и ведение параллельно как бухгалтерского, так и налогового учета. К ней относятся США, Англия, Австрия, Канада и др.³

В настоящее время предлагаются различные варианты решения проблемы ведения налогового учета:

1) бухгалтерский налоговый учет, когда показатели налогового учета формируются исключительно на данных бухгалтерского учета с корректировкой в конце отчетного периода;

2) приоритетный налоговый учет, когда более важной задачей считается соблюдение норм и правил налогового законодательства и показатели бухгалтерского учета формируются из данных налогового учета с корректировкой в конце отчетного периода;

3) параллельный налоговый учет, когда показатели налогового учета формируются параллельно и независимо от данных бухгалтерского учета.

Большинство торговых организаций применяет первый подход. Торговые организации, использующие упрощенную систему налогообложения и освобожденные от обязанностей ведения бухгалтерского учета, осуществляют только учет доходов и расходов согласно Налоговому кодексу РФ, или приоритетный налоговый учет.

Л.В. Попова предлагает оптимальную модель, основанную на первом и третьем подходах. хозяйственные операции, оформляемые первичными документами бухгалтерского учета, отражаются в информационной базе по правилам бухгалтерского учета. В конце месяца на основе данных бухгалтерского учета заполняются аналитические регистры налогового учета по правилам налогового законодательства. Одновременно в регистрах налогового учета на основании первичных документов налогового учета фиксируются отдельные операции, которые не подлежат отражению в системе бухгалтерского учета. В результате бухгалтерская отчетность формируется по

данным бухгалтерского учета, а налоговая - по данным налогового учета⁴.

Рассматривая документооборот в торговых организациях, необходимо обратить внимание на составление учетной политики организации. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету 1/2008 “Учетная политика организации” под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Организации должны составлять две учетные политики: для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Выбранные в учетной политике способы ведения учета устанавливаются в целом для предприятия.

Правила признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете различаются. Зачастую организации в целях избежания разниц в бухгалтерском и налоговом учете применяют невыгодные для них методы и подходы. В таблице приведено сравнение правил бухгалтерского и налогового учета по реализации товаров и имущества и формированию финансового результата⁵.

С.В. Смышляева выделяет следующие элементы учетной политики для целей налогообложения прибыли⁶:

- метод признания доходов и расходов для целей налога на прибыль: метод начисления и кассовый метод (ст. 271, 272, 273 Налогового кодекса РФ);

- формирование резервов или признание в качестве текущих расходов: расходы на оплату отпусков работников, выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год и за выслугу лет, расходы на ремонт основных средств, расходы на гарантийный ремонт и обслуживание, расходы по сомнительным долгам (ст. 255, 260, 264, 267, 324, 324.1 Налогового кодекса РФ);

- порядок отнесения процентов по долговым обязательствам: общий или специальный порядок (ст. 269 Налогового кодекса РФ);

- порядок оценки стоимости приобретения товаров: включение расходов по приобретению товаров в покупную стоимость или в издержки обращения (ст. 320 Налогового кодекса РФ).

Учетная политика организации оптовой торговли может существенно отличаться от учетной политики организации розничной торговли.

Организации оптовой торговли учитывают товары по покупным ценам, отражая в бухгал-

**Сравнительная характеристика правил бухгалтерского
и налогового учета по формированию финансового результата**

Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет (НК РФ)
Классификация доходов	Доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы (п. 4 ПБУ 9/99)	Доходы от реализации и внереализационные доходы (п. 1 ст. 248)
Критерии признания доходов	Определено 5 условий признания выручки. Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из условий, то в бухгалтерском учете организации признается не выручка, а кредиторская задолженность (п. 12 ПБУ 9/99)	Доходы определяются на основании первичных и других документов, подтверждающих полученные доходы, и документов налогового учета (п. 1 ст. 248) Поступления, связанные с расчетами за реализованные товары или имущественные права, признаются в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода: кассового или метода начисления (п. 2 ст. 249)
Состав доходов от обычных видов деятельности и доходов от реализации	Выручка от продажи товаров (п. 5 ПБУ 9/99)	Выручка от реализации товаров как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (п. 1 ст. 249)
Состав прочих доходов и внереализационных доходов	Прочими доходами являются поступления, указанные в п. 7-9 ПБУ 9/99	Внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы, перечисленные в ст. 250
Поступления, не признаваемые доходами организации, и доходы, не учитываемые при налогообложении	Поступления, не признаваемые доходами организации, перечислены в п. 3 ПБУ 9/99	Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, указаны в ст. 251
Признание отдельных видов доходов	В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, указанные доходы включаются в состав выручки от продаж (п. 5 ПБУ 9/99)	Доходы от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций, размещаемых среди акционеров организации, признаются внереализационными доходами (п. 2 ст. 250)
	Активы, полученные безвозмездно, включаются в состав прочих доходов и принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости (п. 7, 10.3 ПБУ 9/99)	Доходы в виде безвозмездно полученного имущества или имущественных прав признаются внереализационными доходами (за исключением случаев, указанных в ст. 251). При получении имущества безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен (п. 8 ст. 250)
Классификация расходов	Расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (п. 4 ПБУ 10/99)	Расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (п. 2 ст. 252)
Критерии признания расходов	Определено 3 условия признания расходов. Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность (п. 16 ПБУ 10/99)	Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком (п. 1 ст. 252)

Продолжение таблицы

Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет (НК РФ)
Состав расходов по обычным видам деятельности и расходов, связанных с производством и реализацией	<p>Расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:</p> <ul style="list-style-type: none"> - материальные затраты, - затраты на оплату труда, - отчисления на социальные нужды, - амортизация, - прочие затраты. <p>Правила учета затрат на продажу товаров в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции устанавливаются отдельными нормативными актами и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету (п. 8, 10 ПБУ 10/99)</p>	<p>Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) на материальные расходы; 2) расходы на оплату труда; 3) суммы начисленной амортизации; 4) прочие расходы (п. 2 ст. 253). <p>Некоторые виды прочих расходов нормируются законодательными актами Правительства РФ (подп. 5, 11, 13 п. 1, п. 2, п. 4 ст. 264)</p> <p>При использовании метода начислений расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на прямые и косвенные (п. 1 ст. 318)</p>
Порядок списания косвенных расходов	<p>Косвенные расходы распределяются между отдельными видами продукции в соответствии с выбранной базой распределения расходов. Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности (п. 9 ПБУ 10/99)</p>	<p>Сумма косвенных расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода (п. 2 ст. 318)</p>
Состав прочих расходов и внереализационных расходов	<p>Прочими расходами являются расходы, указанные в п. 11-13 ПБУ 10/99</p>	<p>Внереализационными расходами налогоплательщика признаются расходы, перечисленные в ст. 265</p>
Выбытие активов, не признаваемое расходами организации, и расходы, не учитываемые в целях налогообложения	<p>Выбытие активов, не признаваемое расходами организации, указано в п. 3 ПБУ 10/99</p>	<p>Расходы, не учитываемые в целях налогообложения, указаны в ст. 270</p>
Признание отдельных видов расходов	<p>Расходы на создание резервов под обесценение вложений в ценные бумаги признаются прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99)</p>	<p>Расходы в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями, не учитываются при определении налоговой базы, за исключением сумм отчислений в резервы под обесценение ценных бумаг, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг (п. 10 ст. 270)</p>
	<p>Расходы на создание резервов по сомнительным долгам признаются прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99)</p>	<p>Суммы отчислений в резервы по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода. Порядок создания и использования резерва определен в ст. 266: предельный размер резерва и задолженность, которая может включаться в состав резерва</p>

Продолжение таблицы

Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет (НК РФ)
	<p>Расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий признаются прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99)</p> <p>Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, являются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), и дополнительные расходы по займам (суммы за информационные и консультационные услуги и т.п.). Расходы по займам признаются прочими расходами или включаются в стоимость инвестиционного актива, если они непосредственно связаны с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива. Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, независимо от условий предоставления кредита (если такое включение несущественно), дополнительные расходы по займам - равномерно в течение срока займа (кредитного договора). Предельного размера расходов по займам и кредитам не установлено (п. 3, 7, 8 ПБУ 15/2008)</p>	<p>Расходы на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, посещений культурно-зрелищных или физкультурных (спортивных) мероприятий, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников, не учитываются при определении налоговой базы (п. 29 ст. 270)</p> <p>Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа относятся к внереализационным расходам (подп. 2 п. 1, п. 2, п. 4 ст. 265). Порядок признания процентов, начисленных по долговому обязательству любого вида, и предельная величина процентов, признаваемых расходами, определены в ст. 269</p>
Определение стоимости материально-производственных запасов при приобретении и выбытии	Перечень затрат, включаемых в фактическую себестоимость запасов, установлен в п. 6 ПБУ 5/01 и значительно шире перечня, установленного в НК РФ	Порядок определения стоимости материально-производственных запасов установлен в п. 2 ст. 254
	Списание материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) производится одним из 3 способов (п. 6 ПБУ 5/01): 1) по себестоимости каждой единицы, 2) по средней себестоимости, 3) по себестоимости первых по времени приобретений (способ ФИФО)	Материальные расходы при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров. Применяется один из 4 методов (п. 8 ст. 254): 1) по стоимости единицы запасов, 2) по средней стоимости, 3) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО), 4) по стоимости первых по времени приобретений (ЛИФО)

Окончание таблицы

Показатель	Бухгалтерский учет	Налоговый учет (НК РФ)
Определение первоначальной стоимости основных средств	Перечень затрат, определяющих первоначальную стоимость основных средств, установлен в п. 8 ПБУ 6/01 и значительно шире перечня, установленного в НК РФ	Первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм НДС и акцизов (п. 1 ст. 257)
Отражение финансового результата от реализации основных средств	Доходы и расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов (п. 31 ПБУ 6/01)	Доходы и расходы от реализации амортизируемого имущества признаются доходами от реализации и расходами, связанными с производством и реализацией. Убыток от реализации амортизируемого имущества включается в состав прочих расходов (п. 3 ст. 268)
Начисление амортизации по амортизируемому имуществу	Перечень имущества, по которому не начисляется амортизация, установлен в п.17 ПБУ 6/01 и в п. 23, 24 ПБУ 14/2007	Перечень имущества, по которому не начисляется амортизация, установлен в п. 2 ст. 256. Этот перечень шире перечня имущества, установленного ПБУ 6/01
	Амортизация по основным средствам может начисляться 4 способами (п. 18 ПБУ 6/01): 1) линейным, 2) способом уменьшаемого остатка, 3) способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, 4) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	Амортизация по основным средствам и нематериальным активам может начисляться 2 способами (п. 1 ст. 259): 1) линейным, 2) нелинейным
	Амортизация по нематериальным активам может начисляться 3 способами (п. 28 ПБУ 14/2007): 1) линейным, 2) способом уменьшаемого остатка, 3) способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	

терском учете фактическую стоимость приобретения. Все расходы, связанные с продажей, в том числе и управленческие затраты, собираются на счете 44 "Расходы на продажу", на нем ведется аналитика по видам затрат. Большинство операций по оплате осуществляется в безналичном порядке, в том числе по взаимозачетам, бартерными сделками, векселями, переводом долга, переуступкой задолженности. Зачастую организациям не удается проконтролировать финансовый результат от продаж в связи с большим товарооборотом, разнообразным ассортиментом товаров. В учетной политике необходимо закрепить порядок учета транспортных расходов, связанных с доставкой товаров⁷.

Розничные торговые организации могут учитывать товар как в покупных, так и в продажных ценах - с учетом торговой наценки. При реализации товары списываются по стоимости приобретения, что позволяет оценить фактическую прибыль от розничных продаж. Для учета расходов, связанных с розничными продажами, используется счет 44 с аналитикой. Бухгалтеру нужно уделить внимание кассовой дисциплине, так как выручка по розничным продажам поступает в наличном порядке, а также с использованием банковских карт. В графике документооборота необходимо выделить процедуру проведения инвентаризации, поскольку в розничных продажах обычно присутствуют потери и недостачи това-

ров, которые нужно по возможности минимизировать. Если организация имеет несколько торговых точек, ей нужно прописать порядок ведения учета в обособленных подразделениях, которые не освобождены от ведения бухгалтерского учета, даже если они уплачивают ЕНВД. В остальном в учетной политике прописываются общие моменты, характерные для торговли, в отношении которых у бухгалтера есть право выбора, либо организация самостоятельно разрабатывает способ учета при отсутствии четкого правового регулирования по тому или иному спорному вопросу.

¹ Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник. М., 2007.

² Агафонова М.Н. Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле и документооборот. 2-е изд. М., 2011.

³ Попова Л.В., Головина Т.А., Никулина Л.Н. Налоговый учет, отчетность, аудит: учеб. пособие. М., 2010.

⁴ Там же.

⁵ Куликова Л.И. Налоговый учет. М., 2003.

⁶ Смышляева С.В. Выигрышная учетная политика - это просто // Налоговые споры. 2010. № 1.

⁷ Булаев С.В. Учетная политика в торговых организациях // Торговля: бухгалтерский учет и налогообложение. 2010. № 11.

Поступила в редакцию 07.02.2011 г.