

УДК 336.221:330.143

## **ПОЛОЖИТЕЛЬНЫЕ И ОТРИЦАТЕЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ ОПТИМИЗАЦИИ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ**

**Е.Н. Ястребова**

Тверской государственной университет, г. Тверь

Рассматриваются особенности формирования учетной политики для целей налогового учета и их влияние на налоговую нагрузку и правила бухгалтерского учета имущества и обязательств организации.

**Ключевые слова:** *оптимизация налога на прибыль, различия в бухгалтерском и налоговом учете*

Для организаций, применяющих общую систему налогообложения, эффективная оптимизация налога на прибыль позволяет не только уменьшить платежи в бюджет, но и обеспечить стабильное положение организации на рынке, освобождая дополнительные финансовые ресурсы. В соответствии с 25 главой НК «Налог на прибыль» предусмотрено множество абсолютно легальных способов минимизации налоговой нагрузки, которые организации могут выбрать в учетной политике для целей налогообложения). Главной проблемой выбора некоторых направлений снижения налоговой базы по налогу на прибыль является необходимость отражения различия между данными бухгалтерского и налогового учета в соответствии с ПБУ 18 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», что, соответственно, усложняет ведение учета и требует привлечения дополнительных сотрудников и финансовых ресурсов. Даже то, что в современных программно-прикладных продуктах заложена возможность вести параллельно бухгалтерский и налоговый учет, это не всегда позволяет автоматически формировать различия между учетом и налогообложением. Программы часто не правильно распознают и учитывают различия, принимая временную разницу за постоянную и наоборот. Поэтому бухгалтеру приходится контролировать идентификацию разниц, проверять, как программа начисляет отложенные налоги и постоянные обязательства (активы), и пересчитывать операции вручную. Поэтому, прежде чем установить в учетной политике для целей налогообложения определенный метод учета имущества или обязательств необходимо оценить его реальное влияние на налоговую нагрузку.

Наиболее значимыми элементами учетной политики для целей налогового учета являются:

- определение стоимости объектов амортизируемого имущества;

- применение амортизационной премии;
- способ начисления амортизации;
- срок полезного использования объектов;
- применение повышающих коэффициентов к норме амортизации;
- создание резервов;
- признание процентов по заемным средствам;
- состав прямых расходов и оценка незавершенного производства;
- порядок уплаты авансовых платежей по налогу.

Рассмотрим влияние каждого элемента на налоговую нагрузку и возникновение разниц между бухгалтерским и налоговым учетами.

В соответствии с п. 1 ст. 256 НК и п. 5 ПБУ 6/01 основные средства стоимостью менее 40 тыс. руб. включаются в расходы единовременно и к амортизируемому имуществу не относятся. При этом в налоговом учете это определено НК, а в бухгалтерском учете организация должна установить это в учетной политике[4]. При списании в расходы стоимости основного средства происходит уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль и самого налога. Если стоимость основного средства более 40 тыс. руб., но объект состоит из отдельных составных частей, то его можно покупать по частям и у разных поставщиков. Этот вариант возможен, если составные части основного средства имеют различный срок полезного использования и могут учитываться как самостоятельный объект. Например, можно приобрести компьютер в комплекте стоимостью 65 тыс. руб., а можно отдельно приобрести системный блок стоимостью 35 тыс. руб. и отдельно монитор стоимостью 30 тыс. руб. Компьютер в комплекте относится к 3-й амортизационной группе и по нему надо начислять амортизацию в течение 3–5 лет в соответствии с выбранным сроком полезного использования, а приобретая по отдельности комплектующие, их можно списать в состав расходов при отпуске в эксплуатацию, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Соответственно, налоговая база уменьшается на 65 тыс. руб., а налог на прибыль на 13 тыс. руб. (65 тыс. × 20%) и разницы в бухгалтерском и налоговом учете не возникнет.

При формировании стоимости основных средств более 40 тыс. руб., в целом предусмотрены общие правила формирования их первоначальной стоимости в бухгалтерском и налоговом учете, особенно если организации установит все расходы по приобретению имущества в учетной политике. Принципиальным отличием являются проценты по долговым обязательствам, привлеченных на покупку основных средств, т.к. в целях налогообложения прибыли они включаются в состав внереализационных расходов (пп.2 п.1 ст. 265 НК) и не могут увеличивать первоначальную стоимость основных средств, а в соответствии с п. 7 ПБУ 15/2008, проценты по займам (кредитам) израсходованным на приобретение, сооружение и (или) изготовление

инвестиционного актива подлежат включению в его стоимость. В данной ситуации во избежание разниц между бухгалтерским и налоговым учетом возможно только заключать договор банковского кредита по согласованию с банком, не оговаривая объект приобретения, а просто на пополнение оборотных средств.

Амортизационная премия представляет собой особый порядок учета сумм амортизации, в соответствии с которым налогоплательщик имеет право единовременно включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в установленном размере: не более 10% первоначальной стоимости основных средств, а по основным средствам, относящимся к третьей-седьмой амортизационным группам – не более 30% (ст. 257 НК). Если организация использует указанное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом не более 10% (не более 30%) первоначальной стоимости, отнесенных в состав расходов отчетного (налогового) периода[1]. Если организация реализует основное средство до истечения пяти лет с момента его ввода в эксплуатацию, то она обязана восстановить амортизационную премию. Поэтому нужно учитывать, что амортизационную премию рассматривать как вариант оптимизации расходов можно только в том случае, если налогоплательщик не намерен в дальнейшем продавать имущество, в отношении которого применил амортизационную премию. Главной проблемой применения в налоговом учете амортизационной премии является то, что такое понятие отсутствует в ПБУ 6/01 и, соответственно, у организации возникают разницы между бухгалтерским и налоговым учетом, которые будут отражаться в учете в течение всего срока полезного использования объекта основных средств. Например, если организация приобрела объект основных средств стоимостью 1000 тыс. руб. (без НДС), относящийся к 5 амортизационной группе, то амортизационная премия составит 300 тыс. руб., а экономия налога на прибыль 60 тыс. руб. ( $300 \text{ тыс.} \times 20\%$ ), но при этом в течение 7–10 лет в бухгалтерском учете будет отражаться отложенное налоговое обязательство, возникшие между амортизацией в бухгалтерском учете (определяется по полной первоначальной стоимости 1000 тыс. руб.) и налоговом учете (определяется от стоимости без амортизационной премии – 700 тыс. руб. ( $1000 \text{ тыс. руб.} - 300 \text{ тыс. руб.}$ )). Следовательно, выбирая данный способ минимизации налога, организация должна оценить реальное снижение налоговой нагрузки и усложнение ведения учета. Если организация расширяет свою деятельность и часто приобретает новые дорогостоящие объекты основных средств, то это несомненно выгодно, если же приобретенные объекты не дорогие и относятся к 1–2 амортизационной

группе (премия не более 10%), то скорее всего незначительная экономия налога не принесет большого экономического эффекта.

Способы начисления амортизации в налоговом и бухгалтерском учете различны, за исключением линейного метода. Поэтому естественно выбор нелинейного метода начисления амортизации в налоговом учете позволяет снизить налоговую нагрузку, как правило, только в первые несколько лет эксплуатации объекта, но различия в бухгалтерском и налоговом учете неизбежны. При выборе линейного способа действуют общие правила в обоих учета, срок полезного использования объектов, исходя из которого начисляется амортизация, определяется в соответствии с Классификацией, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. N 1 (в редак.10.12.2010)[2]. Чем меньше срок полезного использования, тем больше сумма амортизационных отчислений и тем больше организация спишет на расходы при расчете налога на прибыль. Поэтому организации выгоднее устанавливать минимальный срок из тех, которые предусматривает амортизационная группа. При установлении срока полезного использования необходимо оформить приказ руководителя, и тогда никаких претензий со стороны налоговых органов не возникнет. Например, объект основных средств относится к 4-й амортизационной группе и стоит 500 тыс. руб. (без НДС). Срок службы основных средств четвертой амортизационной группы – от 5 до 7 лет включительно. Если установить минимальный срок полезного использования для основного средства 61 месяц, то амортизация составит 8196 руб. 72 коп. ( $500 \text{ тыс.} : 61 \text{ мес.}$ ), а если максимальный срок – 84 мес., то амортизация составит 5952 руб. 38 коп. ( $500 \text{ тыс.} : 84 \text{ мес.}$ ).

В качестве возможного механизма снижения срока использования объекта является также учет времени, которое он использовался прежним владельцем, в целях начисления амортизации. Это предусмотрено в п. 7 ст.258 НК и Письмом Минфина 58 России от 3 августа 2005 г. N 03-03-04/1/142)[7].

Согласно ст. 259.3 НК РФ организации могут применить ускоряющий коэффициент начисления амортизации в том случае, если основные средства используются для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности. При этом под агрессивной средой понимается совокупность природных или искусственных факторов, влияние которых вызывает повышенное старение основных средств в процессе их эксплуатации. Специальный коэффициент ускоряет начисление амортизации в два раза [1]. Например, торговый центр работает круглосуточно, т.е. эксплуатируются в режиме повышенной сменности. Исходя из сложившейся судебной практики можно сделать вывод, что организация должна документально доказать факт использования основного средства независимо от его вида в условиях повышенной сменности или агрессивной среды, чтобы применять

повышающий коэффициент амортизации по такому имуществу. НК не предусмотрено, какие именно доказательства должен представить налогоплательщик, чтобы применять повышающие коэффициенты. Поэтому таковыми могут являться любые сведения, связанные с эксплуатацией объекта основного средства, например, заключение специалиста о вредном воздействии совокупности природных факторов, выхлопных газов, акты об определении условий агрессивной среды, правила внутреннего трудового распорядка, лицензии на осуществление отдельных видов деятельности и т.д. Необходимо, чтобы в организации был оформлен приказ руководителя о работе в многосменном режиме и о применении специального коэффициента в отношении конкретных основных средств.

В бухгалтерском учете применение повышающего коэффициента не выше 3 возможно только в отношении тех объектов, которые амортизируются способом уменьшаемого остатка (п. 19 ПБУ 6/01) [5]. При начислении амортизации линейным способом никакие повышающие коэффициенты к норме амортизации в бухгалтерском учете не применяются (Письмо Минфина России от 26.04.2010 N 03-05-05-01/09)[8]. Поэтому кроме трудностей при доказательстве налоговым органам обоснованности применения повышающих коэффициентов к норме амортизации у организации возникнут разницы по начисленной амортизации в бухгалтерском и налоговом учете.

НК предусмотрена возможность создания резервов:

- по сомнительным долгам (ст. 266 НК)
- на ремонт основных средств (ст. 324 НК);
- на предстоящие отпуска (ст. 324.1 НК)
- на гарантийный ремонт (ст. 267 НК).

Резерв по сомнительным долгам создается в налоговом учете в соответствии со ст. 266 НК и в бухгалтерском учете в соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Решение о создании резерва необходимо закрепить в учетной политике и в бухгалтерском учете установить, что резерв создается по правилам ст. 266 НК. Для того чтобы определить сумму отчислений в резерв, необходимо проанализировать всю дебиторскую задолженность на последний день отчетного периода по налогу на прибыль, выделить из имеющейся суммы дебиторской задолженности сомнительные долги и определить срок их задержки: если срок задержки задолженности составляет менее 45 дней, то отчисления в резерв не производятся, если от 45 до 90 дней включительно - в резерв производятся отчисления в размере 50% от суммы задолженности, а если задолженность составляет более 90 дней – то в резерв отчисляется вся сумма. Максимальная сумма резерва не должна превышать 10% от выручки организации [1]. Если сумма задолженности превышает

установленный лимит, то отчисления будут производиться в его пределах. В таблице 1 приведены сроки и суммы сомнительной задолженности.

Т а б л и ц а 1

Сроки образования дебиторской задолженности

Дебиторы	Сумма задолженности (тыс. руб.)	В том числе по срокам			
		До 45 дней	От 45 до 90 мес.	От 90 до 180 дней	От 180 до 360 дней
Покупатели и заказчики	4000	1600	1200	1000	200
Авансы выданные	500	350	150		
Прочие дебиторы	350	200	150		
Итого:	4850	2150	1500	1000	200

Сумма резерва по сомнительным долгам равна  $1500 \times 50\% + 1000 + 200 = 1950$  тыс. руб.

Налоговая база по налогу на прибыль была бы уменьшена на 1950 тыс. руб., а налог на прибыль – на 390 тыс. руб. ( $1950 \text{ тыс.} \times 20\%$ ).

В бухгалтерском учете на сумму резерва по сомнительным долгам составляется бухгалтерская запись:

Д 91.2 «Прочие расходы» К 63 «Резерв по сомнительным долгам» – 1950 тыс. руб.

Соответственно, данные бухгалтерского и налогового учета совпадают.

Остальные резервы (на ремонт основных средств, на предстоящие отпуска, на гарантийный ремонт) также предусмотрены, как в налоговом, так и в бухгалтерском учете. При этом в НК установлены определенные ограничения по сумме созданных резервов (не должны превышать средней суммы расходов за последние три года), поэтому в учетной политике для целей бухгалтерского учета целесообразно установить, что резервы формируются в соответствии с НК. Сущность минимизации налога на прибыль состоит в том, что организация за счет резерва равномерно распределяет расходы и включает их в налоговую базу, начиная с января отчетного года, а не тогда когда фактически несет расходы на ремонт основных средств, выплату отпускных или гарантийный ремонт проданной продукции.

Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам для целей налогообложения установлены ст. 269 НК. При определении процентов по долговым обязательствам используются два способа:

1. средний уровень процентов;
2. проценты, принимаются равной ставке рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной в 1,8 раза (при оформлении долгового обязательства в рублях), и равной произведению ставки

рефинансирования и коэффициента 0,8 (по долговым обязательствам в иностранной валюте)[1].

Если организация постоянно привлекает заемные средства, то первый способ позволяет включать в расходы практически всю сумму процентов, уплаченных банку. В данном случае главное правильно установить порядок определения сопоставимости по критериям (за исключением критерия по валюте), исходя из принципа существенности и обычаев делового оборота. В учетной политике необходимо установить, что сопоставимыми являются обязательства сроком от одного месяца до шести месяцев, от шести месяцев до года и т.д. Сопоставимые объемы в НК не определены, но в Письме Минфина России от 05.03.2005 N 03-03-01-04/2/35 предложено установить порог существенности в размере 20% при сопоставлении обязательств по объемам, способы обеспечения исполнения обязательств, установленные Гражданским кодексом РФ[9]. При сопоставимости обязательств в качестве расходов принимаются суммы процентов, размер которых существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же отчетном периоде. Существенным отклонением размера начисленных процентов считается отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения от среднего уровня процентов. В таблице 2 приведены долговые обязательства, привлеченные организацией на сопоставимых условиях.

Таблица 2

Долговые обязательства, привлеченные на сопоставимых условиях

Долговое обязательство	Срок договора	Сумма основного долга, руб.	Обеспечение	Процентная ставка, %	Сумма процентов за месяц, руб.
Кредит банка	6 месяцев	500000	недвижимость	26	10833
Кредит банка	8 месяцев	620000	оборудование	20	10333
Кредит банка	10 месяцев	650000	недвижимость	24	13000

Средний уровень процентов – 23,16%  $((500\ 000\ \text{руб.} \times 26\% : 100\% + 620\ 000\ \text{руб.} \times 20\% : 100\% + 650\ 000\ \text{руб.} \times 24\% : 100\%) : (500\ 000\ \text{руб.} + 620\ 000\ \text{руб.} + 650\ 000\ \text{руб.}))$ .

В целях исчисления налога на прибыль признается процентная ставка, увеличенная на 20%. Эта величина составит 27,79%  $(23,16\% + 23,16\% \times 20\% : 100\%)$ . Следовательно, сумма процентов по всем долговым обязательствам, принимается в качестве внереализационных расходов за отчетный период в налоговом учете, так как средний процент для целей налогообложения больше, чем проценты по договору,

уплачиваемые банком. Соответственно, разницы между бухгалтерским и налоговым учетом не возникают и проценты в сумме 34166 руб. (10833 + 10333 + 13000) включаются в состав расходов в обоих учетах.

Если же организация выбирает второй способ нормирования процентов, то в налоговом учете максимальная сумма процентов составляет – 14,4 % (8 % × 1,8). В целях налогообложения прибыли в состав внереализационных расходов включаются проценты за месяц по кредитам в сумме – 21240 руб. ((500000+620000+650000) × 14,4% : 12 месяцев). Между процентами в бухгалтерском учете (34166 руб.) и процентами в налоговом учете (21240 руб.) возникает постоянная разница – 12926 руб. (34166 – 21240) и определяется постоянное налоговое обязательство, которое отражается бухгалтерской записью:

Д 99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство» К 68 – 2585 руб. (12926 руб. × 20 %).

Незавершенное производство – это продукция (работы, услуги) частичной готовности, то есть не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом (п. 1 ст. 319 НК)[1]. Стоимость незавершенного производства и готовой продукции в налоговом учете зависит от состава прямых расходов и от порядка распределения прямых расходов на незавершенное производство и на реализованную продукцию, установленного налогоплательщиком в учетной политике. Косвенные расходы полностью признаются в составе расходов в отчетном периоде. Перечень прямых расходов организация устанавливает самостоятельно, при этом согласно п.1 ст. 318 в их состав могут быть включены:

- материальные затраты, определяемые в соответствии со ст. 254 НК;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), а также расходы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров (работ, услуг).

Порядок распределения прямых расходов с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции (выполненным работам, оказанным услугам) устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения и подлежит применению в течение не менее двух последовательных календарных лет. Прямые расходы можно распределять исходя из данных:

- о стоимости сырья, переданного в производство в текущем

месяце, или его количестве;

- о размере заработной платы основных производственных рабочих или их среднемесечной численности;
- о выручке от реализации готовой продукции;
- о количестве произведенной продукции или человеко-часов, потраченных на ее изготовление.

Варианты оценки незавершенного производства, которые допустимы к использованию правилами бухгалтерского учета, перечислены в п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, в массовом и серийном производстве незавершенное производство может оцениваться:

- по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- по прямым статьям затрат;
- по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов[3].

Оценка незавершенного производства по стоимости прямых затрат предполагает, что в состав незавершенного производства включаются только прямые затраты организации. При этом бухгалтерский учет, так же как налоговый учет, предполагает разделение затрат, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), на прямые и косвенные. В состав прямых затрат включаются лишь те затраты, которые напрямую участвуют в создании продукции – сырье и материалы, оплата труда основного производственного персонала, суммы амортизации по оборудованию, участвующему в производстве, и т.д. Перечень прямых затрат в бухгалтерском учете также устанавливается в учетной политике. Учет прямых затрат ведется на счете 20 «Основное производство» и на счете 23 «Вспомогательные производства». Прямые расходы аналогично налоговому учету распределяются пропорционально показателю, установленному в учетной политике (стоимость сырья, количество сырья, размер заработной платы основных производственных рабочих, выручка от реализации готовой продукции и т.д.). Косвенные расходы отражаются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и счете 26 «Общехозяйственные расходы» и в соответствии с нормами бухгалтерского учета счет 25 списывается на счет 20 или 23, а счет 26 списывается или на счет 20, или сразу на счет 90 субсчет «Себестоимость продаж». Выбранный вариант списания косвенных затрат также закрепляется в учетной политике.

Если организация оценивает свое незавершенное производство по прямым затратам, то все остальные затраты, учтенные ею на счете 20 «Основное производство», списываются на себестоимость готовой продукции. Аналогичное правило применяется и при оценке незавершенного производства по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Оценивать незавершенное производство по прямым затратам и по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов целесообразно лишь в материалоемких производствах, при этом в учетной политике следует указать состав документов, содержащих информацию о технологии производства, чтобы имелась возможность оценить виды сырья, материалов и полуфабрикатов, участвующих в расчете незавершенного производства.

Поэтому, если в бухгалтерском и налоговом учете состав прямых расходов одинаковый, бухгалтерская оценка незавершенного производства будет аналогична налоговой оценке. Это позволяет максимально сблизить налоговый учет с бухгалтерским и, соответственно, снизить трудозатраты работников бухгалтерии.

Согласно п. 3 ст. 286 НК для организаций, выручка от реализации которых в среднем за квартал превышает 10 млн. руб., предусмотрено два способа расчета авансовых платежей по налогу на прибыль:

- 1) ежемесячные платежи, исходя из прибыли за предыдущий квартал;
- 2) ежемесячные платежи, исходя из фактической прибыли [1].

Налогоплательщики чаще выбирают первый способ, поскольку он менее трудоемкий и не требует ежемесячной сдачи налоговой декларации. Однако, рассчитывая ежемесячные авансы исходя из прибыли за предыдущий квартал, организация может переплатить налог по итогам отчетного периода. Такая ситуация возможна, если прибыль текущего квартала меньше, чем в предыдущем. Если же организация применяет ежемесячные авансовые платежи, исходя из фактической прибыли, то переплата из-за снижения выручки возникнуть не может, ведь размер авансового платежа зависит от фактической прибыли и финансовые результаты предыдущих периодов на него не влияют. Например, в 3-м квартале предыдущего года налог на прибыль составил – 480 тыс. руб. В 1-м квартале отчетного года за январь прибыль – 1000 тыс. руб., за февраль прибыль – 500 тыс. руб., за март убыток – 350 тыс. руб. Если организация выбрала уплату ежемесячных платежей, исходя из прибыли за предыдущий квартал, то 28 января, 28 февраля и 28 марта она платит в бюджет ежемесячный авансовый платеж в сумме 160 тыс. руб. ( $480 \text{ тыс.} : 3 \text{ месяца}$ ), а прибыль за 1 квартал составляет – 1150 тыс. руб. ( $1000 \text{ тыс.} + 500 \text{ тыс.} - 350 \text{ тыс.}$ ) и налог на прибыль 230 тыс. ( $1150 \text{ тыс.} \times 20\%$ ). Таким образом, организация переплачивает в бюджет 250 тыс. руб. ( $480 \text{ тыс.} - 230 \text{ тыс.}$ ) и отвлекает собственные ресурсы из финансового оборота. Если же организация платит ежемесячные платежи, исходя из фактической прибыли, то сумма налога за январь составляет – 200 тыс. руб. ( $1000 \text{ тыс.} \times 20\%$ ), за февраль – 100 тыс. ( $500 \text{ тыс.} \times 20\%$ ), а за март – 0 руб., так как получен убыток. Таким образом, организация не отвлекает из оборота собственные финансовые средства и может их использовать на другие цели.

Таким образом, каждая организация при формировании учетной

политики должна предварительно оценить суммы снижения налоговой нагрузки по налогу на прибыль и направления сближения бухгалтерского и налогового учета и принять оптимальное решение, учитывающее разноплановые цели: с одной стороны – оптимизация налогообложения и экономия финансовых средств на уплату налога и с другой – сокращение трудозатрат бухгалтерских служб и экономия на оплате труда специалистов. Поэтому эффективно выбирать только те направления оптимизации налогообложения, которые снижают налоговую нагрузку и позволяют применять максимально похожие правила оценки имущества и обязательств в налоговом и бухгалтерском учете.

### Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, глава 25 «Налог на прибыль» от 06.08.2001 N 110-ФЗ (в ред. от 03.05.2012)[Электронные и текстовые данные]. – СПС «КонсультантПлюс». –<http://www.consultant.ru>
2. Постановление Правительства Российской Федерации от 01.01.2002 №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (в ред. 10.12.2010 г.)[Электронные и текстовые данные].-СПС «КонсультантПлюс».-<http://www.consultant.ru>
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, Приказ Минфина РФ от 29.07.98 N 34н (в ред. 24.12.2010№ 186 н.)[Электронные и текстовые данные]. – СПС «КонсультантПлюс». – <http://www.consultant.ru>
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), Приказ Минфина России от 30.03.01 № 26-н (в ред. от 24.12.2010 N 186н)[Электронные и текстовые данные].-СПС «КонсультантПлюс».-<http://www.consultant.ru>
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (в ред. от 24.12.2010 № 186н)[Электронные и текстовые данные]. – СПС «КонсультантПлюс». – <http://www.consultant.ru>
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (в ред. от 08.11.2010 № 144н)[Электронные и текстовые данные]. – СПС «КонсультантПлюс». – <http://www.consultant.ru>
7. Письмо Минфина 58 России от 3 августа 2005 г. N 03-03-04/1/142)[Электронные и текстовые данные]. – СПС «КонсультантПлюс». – <http://www.consultant.ru>
8. Письмо Минфина России от 26.04.2010 N 03-05-05-01/09[Электронные и текстовые данные]. – СПС «КонсультантПлюс». – <http://www.consultant.ru>
9. Письмо Минфина России от 05.03.2005 N 03-03-01-04/2/35[Электронные и текстовые данные]. – СПС «КонсультантПлюс». – <http://www.consultant.ru>.

**POSITIVE AND NEGATIVE ASPECTS OF PROFIT TAX  
OPTIMIZATION**

**E.N. Yastrebova**

Tver State University  
*Accounting department*

The author considers the peculiarities of account policy formation for the purpose of tax accounting, their influence on tax burden, property accounting rules and enterprise liabilities.

**Keywords:** *profit tax optimization, the difference between bookkeeping and tax*

*Об авторах:*

ЯСТРЕБОВА Елена Николаевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Тверского государственного университета, e-mail: [vala130750@mail.ru](mailto:vala130750@mail.ru)