

12. Ткаченко Ю.А. Направления совершенствования внутреннего контроля промышленного предприятия//Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В.Г. Шухова. 2014. № 4. С. 112–115.

Рекомендовано кафедрой  
бухгалтерского учета  
и аудита БГТУ

канд. экон. наук, доцент

***Е.В. Арская,***

д-р экон. наук, профессор

***Л.В. Усатова,***

магистрант

***Т.А. Колесникова***

Белгородский государственный  
технологический университет  
им. В.Г. Шухова

## **ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОРГАНИЗАЦИИ**

На сегодняшний день, организации, обладая полной самостоятельностью в области юрисдикции и экономики, полностью берут на себя ответственность за полученные результаты от своей деятельности. Определение возможных путей преумножения доходов дают возможность организациям выжить в конкурентной борьбе. Особое значение приобретает усовершенствование учета операций, формирующих финансовый результат.

Одной из проблем учета финансовых результатов является несоответствие бухгалтерского учета налоговому. В соответствии с ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль» [6], хозяйствующий субъект отражает начисление условного расхода в процессе начисления налога на прибыль следующей проводкой: дебет счета 99 «Прибыли и убытки» кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль».

Согласно положению по бухгалтерскому учету 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль» суммарную величину условного расхода на счёте 99 «Прибыли и убытки» регулируют на сумму постоянных и отложенных

налоговых обязательств. При этом постоянные налоговые обязательства и активы учитывают на отдельных субсчетах счёта 99 «Прибыли и убытки», это значит, что при реформации бухгалтерского баланса данные субсчета необходимо закрыть. Если перемножить вычитаемую временную разницу на ставку налога на прибыль организации, то произведением будет отложенный налоговый актив. В бухгалтерском учете он отражается на счете 09 «Отложенные налоговые активы»: – дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы»; – кредит счета 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль». Погашение отложенного налогового актива будет отражаться: – дебет счета 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль»; – кредит счета 09 «Отложенные налоговые активы» [6].

Основополагающая терминология, введенная ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль» для корректировки, – «постоянные» и «временные» разницы [6]. Для того чтобы вести учет таких разниц, а также понимать из чего они сформированы, необходимо вести аналитический учет не только по счетам и субсчетам, но и по каждому виду хозяйственных операций. Так как не совсем понятно на каких конкретно счетах необходимо учитывать новые понятия. Объектом изучения являются учетные процессы возникающие при формировании финансовых результатов организации. Предметом исследования служат теоретические, методические и организационные грани учета финансовых результатов.

Мы считаем, что для отображения в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской финансовой отчетности отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств имеет смысл применять вариант с использованием счёта 99 «Прибыли и убытки», т.к. этот вариант полностью удовлетворяет требования нормативных актов, регулирующих порядок составления бухгалтерской финансовой отчетности.

Исходя из всего вышенаписанного, можно сделать вывод, что негативным фактором в процессе организации бухгалтерского учета является его несоответствие налоговому учету. Создатели главы 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса Российской Федерации подчеркивают, что в налоговом учете система учета операций налогоплательщика очень отличается от системы, применяемой в бухгалтерском учете.

К сожалению, Федеральный закон от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» определил налоговый учет не как отдельный и самостоятельный вид учета, а как всего лишь дополнение к бухгалтерскому учету. По нашему мнению проблема заключается в том, что налоговый и бухгалтерский учет полностью отличаются друг от друга, и по этой причине орга-

низации вынуждены вести «двойную бухгалтерию», что в разы увеличивает трудоемкость и материальные затраты.

В результате проведенного нами анализа выделены общие черты бухгалтерского финансового и налогового учета:

- обязательность ведения: бухгалтерский учет определен Федеральным законом от 29.11.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [1], налоговый – Налоговым кодексом Российской Федерации [2,3];
- выражение в денежном эквиваленте (российский рубль);
- единый объект ведения учета – хозяйствующий субъект;
- регламентированная периодичность предоставления отчетности;
- обязательное подтверждение всех фактов хозяйственной жизни организации;
- обязательное документальное подтверждение всех хозяйственных операций;
- обязательное отражение в документации результатов, полученных в прошлых периодах;
- группировка пользователей на внутренних и внешних.

Основополагающие цели ведения бухгалтерского финансового и налогового видов учета очень схожи – создание содержательной и точной информации о хозяйственной жизни хозяйствующего субъекта для внутренней и внешней групп пользователей. Но при всем этом методики достижения этой цели абсолютно различны.

Также, необходимо отметить, что в налоговом и бухгалтерском учете разнятся определения «первоначальной стоимости активов», а также существуют весомые отличия в понятиях «прямые затраты (расходы)» и «косвенные затраты (расходы)», используемые в обоих видах учета.

В некоторых случаях, есть возможность подбора совпадающих способов ведения бухгалтерского и налогового учета, но нет возможности использования такого способа учета, который предполагался бы налоговым законодательством. В качестве примера приведем оценку остатков незавершенного производства. Как известно, в Налоговом кодексе [2,3], а также в других законодательных актах отсутствует конкретный механизм распределения сумм прямых расходов на остатки незавершенного производства.

Но при всем при этом налогоплательщик в учетной политике для целей налогового учета имеет полное право самостоятельного определения состава прямых расходов. То есть, хозяйствующий субъект вправе сформировать одинаковый состав прямых расходов для целей бухгалтерского и налогового учета, и в такой ситуации организация может рассчитывать стоимость незавершенного производства по одной методике как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. Но необходимо учесть, что использова-

ние методики расчета незавершенного производства из бухгалтерского учета возможно лишь при упоминании этого в учетной политике для целей налогового учета.

Итак, из вышеизложенного можно сделать вывод о том, что имеющиеся несоответствия между налоговым и бухгалтерским учетом приводят к проблемам учета финансовых результатов организации. Для того, чтобы решить эти проблемы необходимо изменение структуры бухгалтерской службы, то есть создание отдельного подразделения, уполномоченного осуществлять налоговый учет. Если же хозяйствующий субъект не является крупным, то достаточно будет назначения отдельного специалиста бухгалтерии на ведение налогового учета. Но необходимо заметить, что осуществление каждого из предложенных вариантов влечет за собой увеличение уровня расходов.

Существует другое решение данной проблемы. Он заключается в максимально возможном сближении налогового и бухгалтерского учета. В случае принятия такого решения, необходимо обеспечение методологической и организационной основ, дающих возможность вести оба вида учета с минимальными финансовыми и временными затратами. Также, необходимо редактирование статей 313-333 Налогового кодекса Российской Федерации [3], с целью устранения хотя бы части противоречий между бухгалтерским и налоговым учетом.

По причине того, что бухгалтерский учет реформировался, встал вопрос о профессиональном суждении, являющемся инструментом обеспечения достаточного уровня достоверности информации. В условиях противоречивого изложения законодательством одного и того же способа ведения бухгалтерского учета, эта ситуация является областью профессионального суждения, которое представлено в виде системы документов, утвержденных учетной политикой организации, и являющееся особенным инструментом, способствующим в первую очередь либерализации системы бухгалтерского учета, а также совершенствованию нормативно-правовой базы и бухгалтерской финансовой отчетности и поиску разрешения противоречия законодательства.

Анализ различий бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов дает возможность сделать выводы об острой необходимости их разграничения. Любое новшество, введенное налоговым законодательством необходимо расценивать не только на микроэкономическом уровне, но и также рассматривать его макроэкономические последствия. Одной из граней преобразования системы бухгалтерского учета Российской Федерации на среднесрочный период является построение модели сближения основных принципов бухгалтерского и налогового законодательство в области учета доходов и расходов. Основная проблема состоит в порядке

отражения доходов и расходов в бухгалтерском и налоговой учете. Разделение основополагающих принципов учета доходов и расходов для учета в целях налогообложения и целей бухгалтерского учета ведет к увеличению трудоемкости и снижению осмысленности учетных процедур.

В Налоговом кодексе раскрыты принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогового учета. В бухгалтерском учете правила принятия доходов и расходов раскрыты в ПБУ 9/99 «Доходы организации» [4] и 10/99 «Расходы организации» [5]. В действующем на сегодняшний день законодательстве нет строгого алгоритма взаимодействия налогового и бухгалтерского учета доходов и расходов организации.

Исходя из всего вышесказанного, для сближения бухгалтерского и налогового учета в части операций, связанных с финансовыми результатами в первую очередь необходимо определить и ликвидировать основные различия учета доходов и расходов организации.

Согласно Налоговому Кодексу доход от продаж для исчисления суммы налога на прибыль организаций признается в учете в момент передачи прав собственности. По правилам бухгалтерского учета важнейшим условием признания в учете выручки «является право на получение этой выручки», следует из определенного договора или любого другого соответствующего документа, следовательно, доход в бухгалтерском учете признается позже, чем в налоговом. Мы считаем, что для сближения принципов бухгалтерского и налогового учета необходимо устранить данное противоречие законодательно.

На сегодняшний день активно используются договоры, по которым право собственности на проданные товары, работы или услуги переходит к покупателю или заказчику после их полной оплаты. С целью вычисления налога на прибыль доход от продажи непосредственно связан с моментом перехода права собственности. Порядок и дата признания доходов в бухгалтерском учете определяется ПБУ 9/99 «Доходы организации», в Налоговом Кодексе данный вопрос регулирует статья 271 второй части.

В соответствии с налоговым законодательством доходы признаются в учете в том периоде, в котором была совершена сделка, независимо от даты поступления денежных средств на счет организации. В бухгалтерском учете, напротив, доходы признаются в учете тогда, когда произошло поступление денежных средств на счет организации.

Принципы признания доходов в налоговом и бухгалтерском учете противоречат друг другу и это на порядок усложняет их учет. По нашему мнению, можно внести такие изменения как признание доходов от продажи на дату отгрузки товара – то есть по методу начисления, как в налоговом, так и в бухгалтерском учете.

Отличия в признании в учете внереализационных доходов и расходов состоит в том, что по правилам налогового учета моментом получения дохода или расхода признается дата подписания акта приемки-передачи (основных средств, работ, услуг). Согласно правилам бухгалтерского учета акт приемки-передачи применим только в отношении реализации основных средств. По другим видам активов необходимо использовать другие первичные документы (такие как приходные ордера, накладные и т.д.). Для сближения бухгалтерского и налогового учета целесообразно, по нашему мнению, внести следующие изменения в Налоговом кодексе (ст.271): заменить термин «акт приема-передачи» на словосочетание «первичный документ» в соответствии с перечнем первичных документов Федеральной службы государственной статистики.

Налоговый учет особенно уделяет внимание доходам и расходам по товарообменным, т.е. бартерным операциям. В налоговом учете операции подобного рода отражаются по цене, которая выбрана сторонами сделки при условии, что она не различается от рыночной более чем на 20%. В рамках бухгалтерского учета используют методику сопоставимых цен по товарам-аналогам. Данная методика не конкретна и поэтому встает вопрос признания дохода в ситуациях, когда определить цену покупки или продажи не представляется возможным. С целью исключения такого разногласия, мы предлагаем использовать при определении выручки цену, указанную сторонами договора; использовать методику сопоставимых цен только в случае осуществления бартерных операций, как сказано в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Имеет место расхождение по видам доходов и расходов в налоговом и бухгалтерском учете для отражения их в налоговой декларации. Но, следует иметь в виду, что введение единой классификации доходов и расходов абсолютно невозможно, т.к. противоречит главе 25 «Налог на прибыль организации» Налогового кодекса Российской Федерации [3]. В качестве выхода из сложившейся ситуации можно внести поправки в налоговую декларацию, т.к. очень подробной информации о доходах и расходах при исчислении налоговой базы и суммы налога не требуется. По нашему мнению, для устранения разногласий бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов организации, необходимо принять такую модель, которая позволяла бы данным бухгалтерского учета служить информационными источниками для налогового учета, что привело бы к разрешению спорных проблем учета финансовых результатов организации.

#### Библиографический список

1. О бухгалтерском учете: федер. закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 23.15.2016) // СПС «КонсультантПлюс»;

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146 – ФЗ (с последними изменениями и дополнениями) // [www.garant.ru](http://www.garant.ru);

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 05.04.2016, с изм. от 13.04.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 31.05.2018) // [www.garant.ru](http://www.garant.ru);

4. Доходы организации (ПБУ 9/99): приказ Минфина РФ от 6.05.1999 № 32н // СПС «КонсультантПлюс».

5. Расходы организации (ПБУ 10/99): приказ Минфина РФ от 6.05.1999 № 33н // СПС «КонсультантПлюс»;

6. Учет расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02): приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н // СПС «КонсультантПлюс»;

7. Арская Е.В., Усатова Л.В., Будченко О.А. Теоретические аспекты формирования прибыли предприятия // Научные чтения и инновации (XXI научные чтения): сб. докл. Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 60-летию БГТУ им. В.Г. Шухова. Белгород: Изд-во БГТУ, 2014.

8. Атабиева Е.Л. К вопросу о сближении бухгалтерского и налогового учета // Белгородский экономический вестник. 2014. № 2 (74). С. 136–144.

9. Гущина Т.Н., Слабинский Д.В. Об основных изменениях налогового законодательства в 2014 году // Белгородский экономический вестник. 2014. № 1 (73). С. 64–83.

10. Слабинская И.А. О роли налогов в инновационной экономике России // Роль инноваций в тренде российской экономики: монография / под ред. проф. С.В. Куприянова. Белгород, Изд-во БГТУ, 2016. С. 235–245.

Рекомендовано кафедрой  
бухгалтерского учета  
и аудита БГТУ