

УДК 657

О.С. Дьяконова

М.В. Давыдкина

ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Аннотация. В статье рассмотрены проблемы сближения бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов. Проанализирован порядок признания доходов при формировании финансовых результатов. Кроме того, были рассмотрены основные аспекты бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, финансовый результат, доход, расход, прибыль, убыток, выручка.

Olga Diakonova

Marina Davydkina

FINANCIAL RESULTS FOR ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING PURPOSES

Annotation. In the article the problems of convergence of accounting and tax accounting of financial results are considered. The way of recognizing income in formulating financial results is analyzed. Besides, main aspects of accounting and tax accounting of financial results were studied.

Keywords: accounting, tax accounting, financial results, income, expenditure, profit, loss, revenue.

Финансовый результат является одним из основных показателей деятельности организаций. В современном мире в соответствии с действующим законодательством большая часть организаций, помимо бухгалтерского учета ведут налоговый учет, с целью правильного исчисления налога на прибыль.

Следует начать с того, что вопрос сближения бухгалтерского и налогового учета является актуальным, потому что именно от операций, отражающих формирование финансового результата, зависит величина налоговой нагрузки. Главной причиной отличия бухгалтерского учета от налогового является разница во времени признания доходов. В связи с этим бухгалтерская прибыль (убыток) не совпадает с налогооблагаемой прибылью (убытком).

В соответствии с Налоговым кодексом (НК РФ) налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ [7].

Главным документом, регулирующим ведение бухгалтерского учета, является Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете». Целью бухгалтерского учета является составление бухгалтерской отчетности, благодаря которой мы сможем «говорить» о результатах деятельности организации, что не представляется возможным при использовании показателей налогового учета [9].

Доходами организации считается «прирост» экономических выгод в результате притока активов или погашение обязательств, которое приводит к увеличению этого капитала.

Согласно положению по бухгалтерскому учету (ПБУ) 9/99 финансовый результат в бухгалтерском учете складывается как из доходов, полученных от обычных видов деятельности, так и от прочей реализации [8].

К доходам по обычным видам деятельности относится выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, которые связаны с выполнением работ и оказанием услуг. Прочие доходы, которые не связаны с основной деятельностью предприятия отражаются на счете «Прочие доходы и расходы». В состав прочих доходов можно отнести штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам полученные, доходы от участия в деятельности других предприятий, безвозмездно полу-

ченные материальные ценности, положительная курсовая разница, проценты, полученные за хранение денежных средств в банке и другие.

Финансовый результат для целей налогообложения включает в себя: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы.

В соответствии с действующим законодательством к доходам от реализации товаров (работ, услуг) относится выручка от реализации товаров (работ, услуг), как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. К внереализационным доходам для исчисления налога на прибыль относятся доходы от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров организации [6].

Таким образом, состав элементов, которые включаются в финансовый результат, и порядок его формирования для целей бухгалтерского и налогового учета имеет ряд различий: по перечню доходов и расходов, порядку признания доходов и расходов, ограничению по расходам, включаемым в налоговую базу.

Доходом для целей бухгалтерского учета	Доходом для целей налогового учета
Признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)	Признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить и определяемая в соответствии с НК РФ

Рис. 1. Доход для целей бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов [4]

Таким образом, можно заметить, что в налоговом и бухгалтерском учете фигурирует такое понятие, как «экономическая выгода». Под экономической выгодой подразумевается будущая возможность активов оказывать воздействие на «приток» денежных средств. В частности, если говорить о доходе организации как в налоговом учете, так и в бухгалтерском учете, то необходимо отметить, что, прежде всего, доход тождествен притоку денежных средств в организацию.

Что касается порядка признания доходов, то дата признания отдельных видов доходов в налоговом учете отличается от даты признания в бухгалтерском учете. Вести учет доходов в отдельных случаях можно не только методом начислений, но и кассовым методом. Бухгалтерский учет организации могут вести только методом начисления, за исключением субъектов малого предпринимательства. А вот налоговый учет доходов можно вести как кассовым методом, так и методом начисления. Таким образом, необходимо понимать, что если в двух рассматриваемых видах учетов доходы будут признаваться разными методами, то это приведет к разнице в дате признания этих доходов.

Различия в признании расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

В бухгалтерском учете расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [1].

Для целей налогообложения расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, которые осуществил налогоплательщик. В целом расходами признаются какие угодно затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода, т.е. для того, чтобы признать в налоговом учете расход, должны выполняться следующие условия:

- затраты должны быть обоснованы;
- затраты должны быть документально подтверждены;
- затраты должны производиться для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Ряд расходов не учитывают в целях налогообложения, а бухгалтерском учете наоборот. Перечень расходов, которые не учитываются указан в НК РФ. Например, в виде сумм дивидендов, которые начислены налогоплательщиком и иных сумм прибыли после налогообложения, а также в виде расходов по приобретению и/или созданию амортизируемого имущества и многие другие. Некоторые расходы в налоговом учете являются нормируемыми, что существенно отличается от бухгалтерского учета. Например, суточные по России можно включить в расходы по налогу на прибыль в размере, не превышающим 700 рублей. В свою очередь в бухгалтерском учете можно учесть в расходах весь размер суточных [2].

Представительские расходы.

На величину финансовых результатов для целей налогообложения оказывают влияние лимитируемые расходы, к которым в частности относятся представительские расходы. Превышение представительских расходов над установленным лимитом приводит к увеличению налога на прибыль, так как на предприятии появляются постоянные налоговые разницы, потому что в себестоимость продукции включается фактическая величина представительских расходов, а для целей налогового учета только ее лимитируемая часть.

При исчислении налога на прибыль расходы на приобретение призов, которыми будут награждены победители во время проведения массовых рекламных компаний среди неопределенного круга лиц, могут быть учтены в налоговом учете в размере, который не превышает 1 % выручки от реализации [3].

Момент признания расходов в налоговом учете может отличаться от момента признания в бухгалтерском учете, даже если расходы будут признаваться в одинаковой сумме. Например, расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом могут возникнуть при учете курсовых разниц. Курсовая разница возникает при рублевой оценке актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Учет курсовых разниц в налоговом учете образуется от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований.

Расхождения в бухгалтерском и налоговом учете финансовых результатов могут возникнуть при начислении амортизации. Как известно, в бухгалтерском учете существует четыре метода начисления амортизации: линейный, уменьшаемого остатка, списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, пропорционально объему выпуска продукции. В налоговом учете – два: линейный и нелинейный. То есть при выборе разных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете может возникнуть разница, которая приводит к образованию различной величины финансового результата [1].

В соответствии с бухгалтерским учетом начисление амортизации происходит отдельно по отношению к каждому объекту в тот момент, когда организация принимает объект к учету. И, наоборот, в налоговом учете организация может применять выбранный в учетной политике метод начисления амортизации в отношении всех объектов амортизируемого имущества. Исключение составляют объекты, по которым амортизация может начисляться только линейным методом. Также возможны расхождения в сроках полезного использования основных средств. В бухгалтерском учете срок полезного использования можно определить самостоятельно с учетом некоторых особенностей, например, с учетом ожидаемого физического износа, а в налоговом в общем случае амортизация определяется согласно Классификации основных средств [5].

Также расхождения между данными видами учета могут возникнуть при изменении срока полезного использования объектов основных средств, при применении повышающих коэффициентов,

при установлении лимита отнесения объектов к основным средствам. Также в налоговом учете существует амортизационная премия, чего нет в бухгалтерском учете. Амортизационной премией, как известно, является предусмотренное законодательством единовременное списание на расходы части стоимости осуществленных капитальных вложений.

Подводя итог всему сказанному, можно сделать вывод о том, что к выбору методов ведения бухгалтерского и налогового учета следует подходить с большой ответственностью, поскольку порой их сближение может привести к увеличению налоговой нагрузки. В свою очередь, увеличение налоговой нагрузки может привести к повышению цен на отдельные виды товаров. Часть организаций будет вынуждена прекратить свою деятельность.

Библиографический список

1. Агеева, О. А. Бухгалтерский учет : учебник для академического бакалавриата / О. А. Агеева, Л. С. Шахматова. – М. : Юрайт, 2016. – 274 с.
2. Бусыгина, Ю. Бухгалтерский и налоговый учет : в чем разница? [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <https://school.kontur.ru/publications/360> (дата обращения : 12.04.2017).
3. Еремина, М. А. Управленческий учет финансовых результатов центров прибыли организации : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Еремина Марина Алексеевна. – Новосибирск, 2006. – С. 8–10.
4. Колачева, Н. В. Финансовый результат предприятия как объект оценки и анализа / Н. В. Колачева, Н. Н. Быкова // Вестник Нижегородского государственного инженерно-экономического института. – 2015. – № 1(44). – С. 29–36.
5. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учебник / Н. П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2017. – 584 с. – (Высшее образование : Бакалавриат).
6. Кондраков, Н. П. Налоги и налогообложение в схемах и таблицах : учеб. пособ. / Н. П. Кондраков. – М. : Проспект, 2016. – 224 с.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «Гарант» (дата обращения : 01.02.2017).
8. Положения по бухгалтерскому учету [Электронный ресурс]. – Режим доступа : Справочная правовая система «Гарант» (дата обращения : 01.02.2017).
9. Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете» // Парламентская газета. – 2011. – № 54.