

*Мишанова Е.В.,  
кандидат экономических наук, доцент  
доцент кафедры «Бухгалтерского учета, анализа,  
финансов и налогообложения»  
Академия ФСИН России  
Россия, г. Рязань  
Савельева Д.А.,  
студент магистратуры 3 курс, факультет «Экономика»  
Академия ФСИН России  
Россия, г. Рязань*

**ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ  
БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ  
РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ**

***Аннотация:** В статье рассматриваются отличия организации бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов предприятия. Основное внимание уделено актуальности мер сближения бухгалтерского и налогового учета в современных реалиях.*

***Ключевые слова:** финансовый результат, бухгалтерский учет, налоговый учет, сближение, налогообложение, налоговая нагрузка, налог на прибыль.*

***Annotation:** The article discusses the differences between the organization of accounting and tax accounting of financial results of the enterprise. The main attention is paid to the relevance of measures of convergence of accounting and tax accounting in modern realities.*

***Key words:** financial result, accounting, tax accounting, convergence, taxation, tax burden, income tax.*

Финансовый результат представляет собой один из базовых показателей функционирования субъекта хозяйствования. На сегодняшний день согласно действующим нормативно-правовым актам значительная доля коммерческих предприятий, кроме бухгалтерского учета, ведет и налоговый учет в интересах грамотного исчисления налога на прибыль.

Проблема сближения учетных процессов не теряет своей актуальности, поскольку непосредственно от правильного фиксирования операций по учету финансового результата, напрямую зависит объем налогового бремени. Основной отличительной особенностью бухгалтерского от налогового учета выступает разница во времени признания доходов. Поэтому бухгалтерская прибыль (убыток) имеет расхождения с суммой налогооблагаемой прибыли (убытка).

В таблице 1 представлены различия в признании доходов в бухгалтерском и налоговом учете [5, с. 468].

**Таблица 1.**

**Различия в признании доходов в бухгалтерском и налоговом учете**

<b>Порядок и условия признания доходов</b>	
<b>В бухгалтерском учете:</b>	<b>В налоговом учете:</b>
ПБУ 9/99 «Доходы организации» Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).	ст. 41 НК РФ. Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.
<b>Классификация доходов</b>	
1) доходы от обычных видов деятельности — выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (п. 5 ПБУ 9/99)	1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав — выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав (ст. 249 НК РФ)
2) прочие доходы – поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов	2) внереализационные доходы – доходы, не признаваемые доходами от реализации товаров

<p>организации; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора, курсовые разницы и т.д.(перечень открытый) (п. 7 ПБУ 9/99</p>	<p>(работ, услуг) и имущественных прав: доходы от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации; доходы в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы и тд. (ст. 250 НК РФ)</p>
<p><b>Ограничения в признании доходов</b></p>	
<p>Не признаются доходами: поступления от юридических и физических лиц, например, сумм возмещаемых налогов, в погашение кредита, займа, предоставленного организацией заемщику и тд. (п.3 ПБУ 9/99)</p>	<p>Не признаются доходами: поступления в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, полученных от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления; в виде имущества, которое получено в форме залога или задатка в качестве обеспечительных обязательств и т.д. (ст. 251 НК РФ)</p>
<p><b>Порядок признания доходов</b></p>	
<p>В пункте 12 ПБУ9/99 определено пять основных условий, только при их одновременном выполнении выручка признается в бухгалтерском учете:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- предприятие имеет право на получение выручки, вытекающее из определенного договора или подтвержденное иным образом;</li> <li>-имеется возможность определить сумму выручки;</li> <li>-присутствует уверенность, что в результате определенной операции будет увеличение экономических выгод предприятия;</li> <li>-право собственности на продукцию перешло от компании к покупателю или работы приняты заказчиком; имеется возможность определить расходы, которые произведены или будут произведены в будущем в связи с данной операцией.</li> </ul>	<p>Условия отражения доходов по методу начисления содержит ст. 271 НК РФ.</p> <p>Доходы от реализации могут быть признаны на дату:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-акта приемки-передачи – для недвижимых объектов (абз. 2 п. 3 ст. 271 НК РФ);</li> <li>-составленного комиссионером (агентом) отчета или извещения – по посредническим сделкам (абз. 1 п. 3 ст. 271 НК РФ);</li> <li>-выполнения обязательства по передаче ценных бумаг; зачисления денежных средств от частичного погашения номинальной стоимости бумаг – по ценным бумагам (абз. 3 п. 3 ст. 271 НК РФ).</li> </ul> <p>Выделим некоторые даты признания внереализационных доходов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Дата акта приемки-передачи – при безвозмездной передаче имущества (п. 4.1 ст. 271 НК РФ).</li> <li>-Дата окончания отчетного периода – для операций, отражающих восстановление резерва (п. 4.5 ст. 271 НК РФ).</li> <li>-Дата расчетов в соответствии с контрактом или конец отчетного периода – по договорам,</li> </ul>

заключенным в рамках арендных отношений (п. 4.3 ст. 271 НК РФ). -Дата платежа – в отношении дивидендов, безвозмездно поступивших денежных средств (п. 4.2 ст. 271 НК РФ)
---

Итак, в случае проведения аналогии между доходами, которые формируются в учетном процессе при общих обстоятельствах, сведения налогового учета будут идентичны информации бухгалтерского учета. Но если обратиться к частным случаям, то выяснится, что при признании доходов в налоговом учете существуют некоторые особенности.

Отличительные черты признания доходов в налоговом и бухгалтерском учете:

1. Классификация доходов в бухгалтерском учете при некоторых обстоятельствах имеет отличия от классификации доходов налогового учета.

Так, к примеру, к бухгалтерским доходам можно отнести доходы от участия в капитале сторонних компаний, в соответствии с п. 5 и п.7 ПБУ 9/99, а в налоговых доходах данный вид необходимо всегда причислять к внереализационным доходам, согласно п. 1 ст. 250 НК РФ.

2. Список доходов, которые не участвуют в определении налоговой базы по налогу на прибыль, масштабнее списка доходов, не принимаемых к бухгалтерскому учету.

К примеру, не признается доходом поступление в имущественной форме, у которого есть оценка в денежном эквиваленте, если оно было внесено в качестве вклада в уставный капитал хозяйствующего субъекта (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ). Подобная форма поступления отсутствует в перечне не учитываемых в бухгалтерском учете доходов.

3. Дата признания доходов в бухгалтерском учете может иметь расхождения от даты признания в налоговом учете.

Осуществлять учетный процесс доходов при определенных

обстоятельствах можно не только по методу начисления, но и кассовым методом. При общем случае, компании могут организовывать бухгалтерский учет исключительно по методу начисления, кроме субъектов малого предпринимательства. Но налоговый учет в отношении доходов предприятий можно осуществлять и кассовым способом, и способом начисления. Когда в компании при ведении бухгалтерского и налогового учетов доходы признаются различными методами, тогда это становится причиной возникновения разницы в дате признания доходов [2, с. 173].

Кроме доходов, аналогично принимаются к учету налогообложению расходы предприятий.

Технология организации учетного процесса по расходам в бухгалтерском учете устанавливается согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н.

Расходами в налоговом учете считаются обоснованные и подтвержденные в документальной форме издержки, которые несет налогоплательщик (п. 1 ст. 252 НК РФ).

При общих условиях, во время признания затрат сведения налогового и бухгалтерского учетов будут идентичны, но существуют и отличия, когда в рамках налогового учета принимаются не все издержки, учтенные в бухгалтерском учете, например:

1. Часть затрат, принимаемых к учету в рамках бухгалтерского учета, для обложения налогом на прибыль предприятия не учитываются. В ст. 270 НК РФ содержится целый перечень расходов, которые в налоговом учете не принимаются для налогообложения. К примеру, издержки в форме сумм начисленных плательщиком налогов, дивидендов и иных сумм прибыли по окончании исчисления налогов; пени, штрафы и другие санкционные выплаты, подлежащие бюджетному перечислению; в форме взноса в уставный (складочный) капитал и иные затраты. Но бухгалтерском учете перечисленные выше издержки принимаются к учету.

2. Часть расходов в налоговом учете являются нормируемыми, что существенно отличается от бухгалтерского учета. Например, расходы на капитальные вложения для целей налогообложения прибыли являются нормируемыми в соответствии с п. 9 ст. 258 НК РФ. В свою очередь, в бухгалтерском учете можно учесть в расходах всю сумму расходов на капитальные вложения.

3. Момент признания расходов в налоговом учете может отличаться от момента признания в бухгалтерском учете, даже если расходы будут признаваться в одинаковой сумме. Порядок признания расходов в налоговом учете при методе начисления регламентируется в ст. 272 НК РФ, при кассовом методе - в ст. 273 НК РФ. Расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом могут возникнуть при учете курсовых разниц [3, с. 199].

К прямым расходам в налоговом учете можно отнести расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг и другие расходы (п. 1 ст. 318 НК РФ).

К косвенным расходам в налоговом учете относят все иные суммы расходов, кроме внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода (ст. 318 НК РФ) [1, с. 118].

В бухгалтерском же учете нет такого деления расходов. Это может привести к расхождениям между двумя рассматриваемыми видами учета.

Расхождения в бухгалтерском и налоговом учете финансовых результатов могут возникнуть при начислении амортизации (таблица 2) [4, с. 82].

## Амортизация в бухгалтерском и налоговом учете: сходства и различия

<b>Способы начисления амортизации</b>	
<b>В бухгалтерском учете:</b>	<b>В налоговом учете:</b>
<p>Для начисления амортизации по ОС применяются следующие способы (п. 18 ПБУ 6/01):</p> <p>Линейный</p> <p>Уменьшаемого остатка.</p> <p>По сумме чисел лет полезного использования.</p> <p>Пропорционально объему продукции.</p> <p>Для начисления амортизации по НМА применяют все вышеуказанные методы, кроме 3-го (п. 28 ПБУ 14/2007).</p>	<p>-линейный (статья 259.1. НК РФ)</p> <p>-нелинейный (статья 259.2. НК РФ)</p>
<b>Момент начисления амортизации</b>	
<p>Амортизация основных средств (ОС) и нематериальных активов (НМА) начинает начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта ОС или НМА к бухгалтерскому учету (п. 21 ПБУ 6/01, п. 31 ПБУ 14/2007).</p>	<p>Начинать начислять амортизацию нужно с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был введен в эксплуатацию (п. 4 ст. 259 НК РФ).</p>
<b>Срок полезного использования основных средств</b>	
<p>В соответствии с п. 4 ПБУ 6/01 срок полезного использования - это период, в течение которого использование объекта ОС приносит организации экономические выгоды (доход).</p> <p>Пунктом 20 ПБУ 6/01 установлено, что в бухгалтерском учете при принятии к учету объектов ОС срок их полезного использования определяется организацией самостоятельно, исходя из:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;</li> <li>- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;</li> <li>- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срока аренды).</li> </ul>	<p>Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества в соответствии с положениями статьи 258 НК РФ и с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.</p>

Расхождения между бухгалтерским и налоговым учетом начисления амортизации 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 – предусмотренное законодательством единовременное списание на расходы части стоимости осуществленных капитальных вложений от 10 до 30 процентов, что отсутствует в бухгалтерском учете.

В настоящее время самой важной проблемой является максимальное сближение между бухгалтерским и налоговым учетом. Для этого следует предпринять все меры для того, чтобы доходы и расходы в обоих учетах были отражены одинаково - в одной сумме и на одну дату.

Мерами сближения бухгалтерского и налогового учетов являются:

- заключение договоров с контрагентами на соответствующих условиях;
- выбор соответствующих методов бухгалтерского и налогового учета и принятие соответствующих положений учетной и налоговой политики.

Таким образом, 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, но упростит ведение бухгалтерского учета.

#### **Использованные источники:**

1. Агеева, О.А. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник / О.А. Агеева. - М.: Юрайт, 2020. - 273 с.
2. Воронченко, Т.В. Основы бухгалтерского учета [Текст]: Учебник /



Т.В. Воронченко. - М.: Юрайт, 2020. - 283 с.

3. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник / И.М. Дмитриева. - М.: Юрайт, 2020. - 319 с.

4. Ендовицкий, Д.А. Налоговый учет и отчетность [Текст]: Учебное пособие / Д.А. Ендовицкий. - М.: КноРус, 2020. - 132 с.

5. Касьянова, Г.Ю. Учет - 2020: бухгалтерский и налоговый [Текст]: Учебник / Г.Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2020. - 960 с.