

Например, предположим, что для обработки имеющихся в сельскохозяйственном предприятии площадей требуется  $n$  тракторов, в действительности же тракторный парк хозяйства насчитывает  $n + m$  единиц. Либо для выполнения работ в соответствии с принятой технологией на предприятии имеются тракторы большей мощности, чем предусмотрено технологическими требованиями. В данном случае координата  $X$  может превысить максимальную относительную величину (вектор  $a_2$  на рис. 3). Но в этом случае лимитирующим фактором уже становится земля (посевные площади) либо труд (механизаторские кадры), векторы которых уже не достигнут максимальной величины, что в свою очередь приведет к адекватному изменению вектора суммарного потенциала ресурсов. Да и для самого вектора технического потенциала качественный параметр ( $y_a$ ) снизится относительно своей максимальной величины, так как максимальная паспортная производительность уже не будет реализована в условиях недостаточной загрузки техники.

Если же на предприятии наличный парк машин недостаточен для выполнения работ в оптимальные агротехнические сроки (величина количественного параметра меньше 1), то за счет более интенсивного использования машин (например, повышения коэффициента сменности, увеличения времени смены, рабочих скоростей и т.д.) можно добиться превышения качественного параметра (производительности) над единичной величиной. Но и в этом случае вектор потенциала (вектор  $a_3$  на

рис. 3) не превысит максимально возможной величины:  $|a_3| < |a_{\max}|$ .

#### Выводы

Направление векторов составляющих ресурсного потенциала определяется соотношением их качественных и количественных параметров. Величина ресурсного потенциала может быть определена по правилам сложения векторов. При расчете в относительных единицах максимальная величина потенциала определяется по выражению  $n \cdot 2^{1/2}$ , где  $n$  – количество составляющих потенциала.

#### Библиографический список

1. Андрийчук В.Г. Эффективность использования производственного потенциала в сельском хозяйстве / В.Г. Андрийчук. – М.: Экономика, 1983. – 208 с.
2. Кожевникова И.В. Региональные приоритеты формирования и использования производственного потенциала в сельском хозяйстве / И.В. Кожевникова // Вестник СевКавГТУ, Серия «Экономика». – 2004. – № 1 (12) [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://science.ncsfu.ru/articles/econom/12/08.pdf/file\\_download](http://science.ncsfu.ru/articles/econom/12/08.pdf/file_download).
3. Шабанов Т.Ю. Повышение эффективности сельскохозяйственного предприятия путем оптимизации ресурсного потенциала (на материалах Челябинской области): автореф. дис. ... канд. экон. наук / Т.Ю. Шабанов. – Челябинск: ЧГАУ, 2006. – 26 с.
4. Задоя А.А. Народнохозяйственный потенциал и интенсивное воспроизводство: монография / А.А. Задоя. – Киев; Донецк: Вища школа, 1986. – 154 с.



УДК 657.4:336

С.Д. Надеждина,  
В.М. Лукьяненко

## БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОРГАНИЗАЦИЙ: ПРОБЛЕМЫ И РЕШЕНИЯ

**Ключевые слова:** финансовые результаты организаций, бухгалтерский и налоговый учет, налог на прибыль, налоговые обязательства и налоговые активы, проблемы действующего законодательства, их решения.

#### Введение

В условиях развивающихся рыночных отношений принципиально изменилось положение организаций. Получив юридиче-

скую и экономическую самостоятельность, они полностью отвечают за финансовые результаты своей деятельности.

Поиск и реализация резервов увеличения прибыли позволяют организациям выжить в условиях конкурентной борьбы. Особую актуальность приобретает совершенствование учета операций, формирующих финансовые результаты.

Проблемы учета финансовых результатов организаций в настоящее время заключаются в несовпадении их бухгалтерского и налогового учета. В соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль», организация должна отразить начисление условного расхода при исчислении налога на прибыль [1]:

- дебет счета 99 субсчёт «Условный расход по налогу на прибыль»;
- кредит счета 68 субсчёт «Расчёты по налогу на прибыль».

Согласно требованиям ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль» сумму условного расхода на счёте 99 «Прибыли и убытки» корректируют на величину отложенных и постоянных налоговых обязательств. Причём постоянные налоговые активы и обязательства учитывают на отдельных субсчетах счёта 99 «Прибыли и убытки», т.е. при реформации баланса эти субсчета надо закрыть.

Если умножить вычитаемую временную разницу на ставку налога на прибыль, то получится отложенный налоговый актив. В бухгалтерском учёте его отражают на счёте 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».

Основные термины, введённые ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль» для корректировки, – «постоянные» и «временные» разницы. Чтобы учитывать эти разницы, а главное, знать, из чего они формируются, нужно вести аналитический учет не только по счетам и субсчетам, но и по каждому виду операций. Поскольку не ясно, на каких счетах должны учитываться новые понятия.

**Объектом исследования** выступают учетно-аналитические процессы при формировании финансовых результатов организаций.

**Предметом исследования** являются теоретические, методические и организационные аспекты учета финансовых результатов.

В процессе исследования применялись общенаучные **методы**: анализа и синтеза, индукции и дедукции, системного подхода, что позволило обеспечить глубину и обоснованность выводов.

## Результаты и их обсуждение

По нашему мнению, при отражении в бухгалтерском учёте и бухгалтерской отчётности отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства возможно применение варианта с использованием счёта 99 «Прибыли и убытки» как наиболее полно удовлетворяющего требованиям действующих в настоящее время нормативных документов, регламентирующих порядок составления бухгалтерской отчётности.

Из вышесказанного можно сделать вывод: отрицательным моментом в организации бухгалтерского учёта является его «нестыковка» с налоговым учетом. Разработчики главы 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) видят в налоговом учете существенно отличающуюся от бухгалтерского учета и не совместимую с последним систему учета операций налогоплательщика. К сожалению, Федеральный закон от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ закрепил налоговый учет уже не в качестве отдельного и самостоятельного от бухгалтерского учета, а как дополняющий последний [2].

На наш взгляд, проблема состоит в том, что бухгалтерский и налоговый учет отличаются существенно, и хозяйствующим субъектам приходится вести «двойную бухгалтерию», что совершенно нерационально и требует дополнительных временных и материальных затрат. В результате исследования нами выявлены общие черты бухгалтерского финансового и налогового учета:

- обязательность ведения: бухгалтерский учет определен Федеральным законом от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ, налоговый – Налоговым кодексом Российской Федерации [3, 4];
- используемые измерители – денежное выражение (рубли);
- объект учета – организация в целом (более точно определение дано в налоговом учете);
- периодичность составления в предоставлении отчетности;
- обязательное документальное подтверждение всех хозяйственных операций;
- «исторический» характер, т.е. отражение результатов прошлых периодов;
- пользователи информации как внутренние, так и внешние.

Цели ведения бухгалтерского финансового и налогового видов учета приблизительно одинаковые – формирование полной и достоверной информации для внутренних и внешних пользователей. Однако методики ведения – совершенно разные.

Нетождественны определения в бухгалтерском и налоговом учете «первоначальной стоимости активов», а также существенно отличаются понятия «прямые затраты (расходы)» и «косвенные затраты (расходы)», используемые в обоих видах учета. Встречаются случаи, когда сразу не только не удастся выбрать совпадающие способы бухгалтерского и налогового учета, но и невозможно использовать способы учета, предполагаемые налоговым законодательством. Примером может служить оценка остатков незавершенного производства. Конкретный, понятный, а главное, экономически обоснованный алгоритм распределения сумм прямых расходов на остатки незавершенного производства отсутствует и в новой редакции НК РФ, и в отдельных законодательных актах Российской Федерации. Нет и точного определения нормативной себестоимости. На наш взгляд, применение способов оценки остатков незавершенного производства для целей налогового учета на практике весьма проблематично.

Таким образом, наличие множества разногласий между налоговым и бухгалтерским учетом создает проблемы в учете финансовых результатов организаций.

По нашему мнению, для их решения можно создать в структуре финансово-бухгалтерской службы хозяйствующих субъектов специальное подразделение, осуществляющее ведение налогового учета, либо назначить ответственным за этот участок работы специалиста бухгалтерской службы. Однако наличие двух видов учета в одной организации нерационально уже потому, что реализация этого варианта на практике обязательно приведет к дополнительным расходам.

Другой выход из сложившейся ситуации мы видим в максимальном сближении налогового учета с бухгалтерским. В этом случае будет необходима такая методологическая и организационная основа, которая позволит наиболее рационально, с наименьшими временными и финансовыми затратами вести оба вида учета. При этом необходимо, на наш взгляд, исключить из Налогового кодекса Российской Федерации статьи 313-333 о налоговом учете, вследствие чего противоречия между бухгалтерским и налоговым учетом будут устранены [4].

В связи с реформированием бухгалтерского учета возник вопрос о профессиональном суждении, которое является средством обеспечения достоверной информации. Если действующее законодательство противоречиво излагает норму в

отношении одного и того же способа ведения бухгалтерского учета, эта ситуация представляет собой область профессионального суждения, которое оформляется как система документов, включаемых в учетную политику организации, и является уникальным средством, с помощью которого, во-первых, осуществляется процесс реальной либерализации системы бухгалтерского учета; во-вторых, происходит совершенствование нормативной системы бухгалтерского учета и отчетности; в-третьих, разрешаются противоречия действующего законодательства.

Изучение различий между бухгалтерским и налоговым учетом финансовых результатов позволяет сделать выводы о необходимости их разграничения. Каждое нововведение налогового законодательства должно оценивать не только микро-, но и макроэкономические последствия. Одним из аспектов реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации на среднесрочную перспективу является формирование рыночной модели сближения принципов бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов.

Проблема заключается в порядке отражения доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Разграничение принципов учета доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и учета в целях налогообложения в организациях приводит к увеличению объема работ и снижению рациональности учетных процедур.

В Налоговом кодексе Российской Федерации (ст. 40) регламентированы принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения [4]. В бухгалтерском учете принципы учета доходов и расходов определены ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [5-6].

В действующей нормативно-правовой базе нет четкой модели взаимодействия бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов организации.

### Заключение

По нашему мнению, для сближения принципов бухгалтерского и налогового учета необходимо выяснить и устранить основные различия, связанные с учетом доходов и расходов.

1. В налоговом учете доход от реализации для исчисления налога на прибыль организаций признается в момент перехода права собственности. В бухгалтерском учете обязательным условием признания выручки «является право на получение этой выручки», вытекающее из конкретного до-

говора или подтвержденное иным соответствующим образом, то есть доходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом. По нашему мнению, для сближения налогового и бухгалтерского учета целесообразно урегулировать такое противоречие законодательно.

2. В настоящее время широко используются договоры, по которым право собственности на реализованные товары (работы, услуги) переходит к покупателям и заказчикам после их оплаты. Для целей исчисления налога на прибыль доход от реализации связан с моментом перехода права собственности. В бухгалтерском учете дата признания доходов определена ПБУ 9/99 «Доходы организации» [5]. Противоречие принципов признания доходов усложняет их учет. На наш взгляд, можно рекомендовать признание доходов от реализации на момент отгрузки – по методу начисления, но не позднее определяемого по общему правилу момента реализации.

3. Различия в признании внереализационных доходов (расходов) заключаются в том, что в налоговом учете датой получения дохода (расхода) признается дата подписания акта приема-передачи имущества (основных средств, услуг, работ). В бухгалтерском учете акт приема-передачи применяется только по отношению к основным средствам. По остальным видам активов используются другие первичные документы (накладные, приходные ордера и т.д.). Для устранения различий налогового и бухгалтерского учета целесообразно, на наш взгляд, в Налоговом кодексе Российской Федерации (ст. 271) заменить словосочетание «акт приема-передачи имущества» на формулировку «первичный документ» в соответствии с альбомом первичных документов Федеральной службы государственной статистики [4].

4. В налоговом и бухгалтерском учете особое место занимают доходы (расходы) по товарообменным (бартерным) операциям. В налоговом учете такие операции отражаются по цене, указанной сторонами сделки при условии, что она отличается от рыночной не более чем на 20%. В бухгалтерском учете применяется метод сопоставимых цен по аналогичным товарам. Такой порядок не конкретен, возникает вопрос признания дохода в случаях невозможного определения цены покупки и продажи товаров (работ и услуг). Для устранения данного различия, по нашему мнению, в бухгалтерском учете целесообразно исполь-

зовать при определении выручки цену, указанную сторонами сделки; применение метода сопоставимых цен использовать только при товарообменных (бартерных) операциях, как в налоговом учете.

5. Существует расхождение по видам доходов (расходов) в бухгалтерском и налоговом учете для отражения их в налоговой декларации. Однако установление единой классификации доходов и расходов в данном случае невозможно, так как «затрагивает» главу 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации [4]. Как вариант можно рассмотреть изменения в налоговой декларации, поскольку детальной информации о доходах и расходах не требуется при определении налоговой базы, исчислении налога на прибыль и составлении налоговой декларации.

По нашему мнению, для сближения принципов бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов организаций должна быть принята модель, при которой информационными источниками налогового учета будут служить данные бухгалтерского учета, что в конечном итоге позволит решить существующие проблемы учета финансовых результатов.

#### Библиографический список

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное Приказом Минфина России (в ред. от 11.02.2008 г. № 23н).
2. 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» (в ред. от 26.11.2008 г. № 224-ФЗ).
3. Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 03.11.2006 г. № 183-ФЗ).
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 (в ред. от 30.12.2008 г. № 313-ФЗ).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное Приказом Минфина России от 27.11.2006 г. № 156н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина России от 27.11.2006 г. № 156н.