

Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика: состояние, проблемы, перспективы
**ВЛИЯНИЕ ОТЛИЧИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГОВОГО
УЧЕТА НА ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ**

Гурьянов Владимир Олегович

Финансовый университет, Москва, Россия

E-mail: Vladimir959595@yandex.ru

Развитие в России рыночных отношений обуславливает возрастание потребности пользователей отчетности в достоверной отчетной информации. При этом необходимость в объективном представлении финансовых результатов играет в этом процессе важнейшую роль.

Главнейшим отличием бухгалтерского учета от налогового является терминология. Например, в бухгалтерском учете все расходы - это уменьшение экономической выгоды, в налоговом учете это затраты. Что считать затратами, а что нет, налоговые органы оставляют право за собой.

Спорными являются следующие моменты:

- ремонт основных средств,
- ремонт, капитальный ремонт, косметический ремонт арендуемых и собственных помещений,
- лизинговое имущество,
- любые нормируемые расходы (бой плитки, командировочные, представительские, GSM, реклама и т.п., нормы естественной убыли, например, урожая).

Обратимся к практическим проблемам учета доходов, расходов и финансовых результатов в деятельности отечественных организаций. Выявленное на практике очевидное тяготение хозяйствующих субъектов к сближению (по возможности) выбираемых вариантов учета в бухгалтерском (финансовом) учете и налоговом учете заставляет сопоставить регламентации по учету доходов и расходов в этих системах.

Имеет место существенное отличие в самой трактовке понятий «доходы» и «расходы» в системах бухгалтерского (финансового) учета и налогового учета. Еще большие разногласия вызывает отсутствие единства в признании тех или иных видов доходов и расходов в данных системах. И если бухгалтерский (финансовый) учет требует принятия к учету всех доходов и расходов, которые имели место в деятельности организаций, обеспечивая тем самым достоверность формирования показателя финансовых результатов, то налоговый учет предполагает возможность искажения при признании доходов и расходов для формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

Так, в соответствии с Налоговым кодексом РФ (далее - НК РФ) при определении финансового результата для целей налогообложения прибыли не признаются выручка и расходы на реализацию ценных бумаг, обращающихся и не обращающихся на организованном рынке, выручка и расходы, связанные с реализацией основных средств и покупных товаров, а также выручка и расходы от реализации товаров (работ, услуг) обслуживающих производств и хозяйств.

Обратим внимание, что в данном перечне понятие «выручка» применяется не только для обозначения доходов от обычной деятельности (в отличие от рассмотренного ПБУ 9/99 «Учет доходов»), но и для обозначения прочих доходов от продажи основных средств, материалов (подразумевается, что под покупными товарами понимаются именно они), фи-

нансовых вложений и других активов, реализация которых не относится к обычной деятельности.

Не предусмотрено в налоговом учете и признание расходов при создании резерва под снижение стоимости материальных ценностей, при уменьшении стоимости внеоборотных активов от переоценки. Формирование резерва по сомнительным долгам в налоговом учете допускается, но величина и условия формирования резерва жестко регламентируются, что не позволяет бухгалтеру при его начислении для налогообложения применять профессиональное суждение.

Конечно, можно говорить о том, что цели бухгалтерского (финансового) учета и налогового учета не совпадают, и бухгалтер вполне может обеспечить достоверность формирования финансовых результатов в финансовой отчетности, пользуясь возможностью применения профессионального суждения в сфере бухгалтерского (финансового) учета. Это позволит ему признать все те реальные доходы и расходы, которые в действительности имели место. Но в таком случае существенно увеличится количество временных разниц, заставляя бухгалтера проделать дополнительную кропотливую работу по учету отложенных налоговых активов и обязательств.

Поскольку такая работа требует дополнительных затрат, организации в своей учетной политике стремятся максимально сблизить подходы к бухгалтерскому и налоговому учету. Исследованная практика бухгалтерского учета показала, что большинство организаций:

- 1) не начисляет резервов под снижение стоимости материальных ценностей и по сомнительным долгам,
- 2) не списывает просроченную кредиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности,
- 3) не переоценивает объекты основных средств и нематериальных активов.

В результате этого:

- 1) в составе объектов учета таких организаций имеются обесцененные материальные запасы,
- 2) просроченная дебиторская задолженность,
- 3) требующие переоценки объекты основных средств и нематериальных активов,
- 4) просроченная кредиторская задолженность.

Обратим внимание, что большинство из перечисленных ситуаций (формирование резервов под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам, переоценка основных средств и нематериальных активов в меньшую сторону) предполагает признание в учете расходов. Таким образом, игнорирование требований бухгалтерского (финансового) учета в угоду налоговому учету влечет не просто искажение финансового результата, а его искажение в большую сторону. Это приводит к нарушению не только принципа достоверного отражения объектов учета, но и принципа осмотрительности, согласно которому доходы не должны быть завышены, а расходы - занижены.

Следует отметить, что сама разница в задачах бухгалтерского и налогового учетов (создание достоверной информации (для владельцев хозяйствующего субъекта и внешних пользователей) и определение налога на прибыль для последующей уплаты его в бюджет, соответственно) не играет особой роли в создании противоречий между самим хозяйствующим субъектом, аудиторскими службами и налоговыми органами. А наоборот, сам порядок этих процедур по учету доходов и расходов предприятия, который закреплён

в разных нормативно-правовых актах, что и создает возможность для преднамеренного или непреднамеренного маневра у бухгалтерии фирмы. Однако, любое действие по учету движения денежных средств может быть по-разному воспринято налоговыми органами, таким образом вероятным выходом из ситуации может служить пересмотр регламентации по налоговому учету. Конечно, данный вид учета не призван формировать достоверную информацию в финансовой отчетности и имеет совершенно иные цели. Но, учитывая сложности учетной практики, которые были отмечены, следует проанализировать, все ли отличия, связанные с признанием доходов и расходов, бухгалтерского (финансового) учета и налогового учета действительно оправданны и объясняются специфическими целями налогового учета. Такой критический анализ позволил бы максимально снизить расхождения в этих сферах учета.

Другим направлением должно стать принятие регламентаций в бухгалтерском (финансовом) учете, усиливающих требования к достоверному отражению объектов учета, в частности доходов, расходов и финансовых результатов. В настоящее время принцип достоверности заложен в российских ПБУ. Но при этом нет механизма, который позволил бы считать нарушением этого принципа выбор варианта учета хотя бы и из перечня вариантов, допускаемых соответствующими стандартами, но не обеспечивающего реалистичное отражение тех или иных фактов хозяйственной деятельности. Например, выбор варианта учета без использования соответствующих резервов и переоценок активов в тех случаях, когда их использование было необходимо для достоверной оценки соответствующих объектов.

Усиление требований к достоверному отражению объектов учета невозможно и без разработки соответствующих мер контроля за выбираемыми способами учета в организациях. В настоящее время такой контроль обеспечен лишь для налогового учета. Конечно, можно говорить о том, что достоверность отчетной информации должна проверяться в процессе аудиторской проверки.

На наш взгляд, наиболее вероятным является сращивание бухгалтерского учета и налогового учетов путем введения единых понятий «доход» и «расход» при определении прибыли экономического субъекта путем приведения расходов в большую сторону, то есть рассматривать их как в бухгалтерском учете, что позволит снизить излишнюю налоговую нагрузку для субъекта экономических отношений по налогу на прибыль. Следовательно, расходами должны признаваться любые уменьшения экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств, которое приводит к уменьшению капитала предприятия.

Источники и литература

- 1) Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2013. N 25. С. 2 - 17.
- 2) Гетьман В.Г. Резервы совершенствования бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций в России // Международный бухгалтерский учет. 2012. N 41. С. 22 - 34.
- 3) Дружиловская Т.Ю. Доходы и расходы в системе МСФО // Бухгалтерский учет. 2013. N 5. С. 16 - 23.
- 4) Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. N 15. С. 2 - 8.

- 5) Широбоков В.Г. Вектор развития активно-адаптивной системы бухгалтерского учета в агропромышленном комплексе // Международный бухгалтерский учет. 2012. N 31. С. 3 - 9.