

---

**УДК 657**  
**ББК 65.052.2**  
**Н 62**

**Н.С. Никитенко**

*Аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (961) 526 52 35, e-mail: nikolaysn@mail.ru*

**К вопросу построения и сопоставления алгоритмов формирования бухгалтерских и налоговых показателей финансового результата**  
*(Рецензирована)*

**Аннотация.** В настоящей работе разработаны и сопоставлены алгоритмы исчисления показателей финансового результата в бухгалтерском и налоговом учетах, а также определен и систематизирован порядок учета расхождений между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком).

**Ключевые слова:** алгоритм, доход, расход, финансовый результат, прибыль, убыток, налог на прибыль, постоянные налоговые активы, постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства.

**N.S. Nikitenko**

*Post-graduate student of Department of Accounting, Audit and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (961) 526 52 35, e-mail: nikolaysn@mail.ru*

**On creation and comparison of the formation algorithms of accounting and tax indicators of the financial result**

**Abstract.** In the present work, the algorithms of calculation of financial result indicators in accounting and tax accounting are developed and compared. Also the accounting treatment for discrepancies between accounting and taxable profit (loss) are determined and systematized.

**Keywords:** algorithm, income, expense, financial result, profit, loss, profit tax, invariable tax assets, invariable tax liabilities, deferred tax assets, deferred tax liabilities.

Разработка и практическая реализация результатов теоретических исследований в любой сфере научных знаний невозможна без построения алгоритмов. Согласно экономико-математическому словарю Л.И. Лопатникова [1], алгоритм (от лат. формы имени среднеазиатского математика аль-Хорезми) представляет собой точное предписание относительно последовательности действий (шагов), преобразующих исходные данные в искомый результат. При исчислении финансового результата в бухгалтерском и налоговом учетах также не обойтись без осуществления определенной последовательности действий. Вместе с тем отсутствие четких пошаговых инструкций его формирования и недостаточная теоретическая

проработанность проблем сопоставимости алгоритмов расчета бухгалтерской и налоговой прибыли (убытка) создают значительные трудности в практической реализации норм бухгалтерского и налогового законодательства. Все это требует разработки простых для понимания, но в то же время максимально содержательных алгоритмов исчисления бухгалтерского и налогового финансового результата, а также определения порядка их взаимодействия.

Общеизвестно, что в бухгалтерском учете, как и в налоговом, факторами формирования финансового результата выступают доходы и расходы. Бухгалтерские доходы и расходы определяются согласно правилам, установленным в ПБУ 9/99 [2] и ПБУ 10/99 [3] соот-

ветственно, а налоговые — согласно гл. 25 НК РФ [4]. Превышение доходов над расходами, обеспечившими эти доходы, образует прибыль, а убыток представляет собой результат неэффективной работы предприятия, когда расходы не перекрываются доходами.

Суммы доходов, расходов и величины прибылей (убытков), сформированные в бухгалтерском и налоговом учетах, подлежат отражению в отчетности. Для бухгалтерского учета — это отчет о прибылях и убытках, для налогового — налоговая декларация по налогу на прибыль.

Правила бухгалтерского учета (в рамках формата отчета о прибылях и убытках) требуют последовательного формирования следующих показателей финансового результата: 1) валовой прибыли (убытка); 2) прибыли (убытка) от обычных (основных) видов деятельности (прибыли (убытка) от продаж); 3) прибыли (убытка) до налогообложения.

Сопоставление чистой выручки (без налогов и сборов в пользу третьих лиц) и производственной себестоимости реализованной продукции, выполненных работ и оказанных услуг позволяет сформировать показатель валовой прибыли (убытка). В свою очередь, валовая прибыль, уменьшенная на величину расходов на продажи и управление, представляет собой показатель прибыли (убытка) от обычных (основных) видов деятельности. Прибыль (убыток) до налогообложения рассчитывается путем увеличения (уменьшения) прибыли (убытка) от обычных видов деятельности на величину прочих доходов (расходов). Общий алгоритм расчета финансового результата до налогообложения представлен на рисунке 1.

Следует отметить, что в данном алгоритме вследствие устранения его чрезмерной громоздкости доходы от участия в других организациях, проценты к получению и проценты к уплате не выделены отдельно, а включены в прочие доходы и расходы. При необходимости может быть произведена соответствующая детализация. Кроме того, алгоритм может быть дополнен

любыми доходами и расходами, которые признаются таковыми для целей бухгалтерского учета.

Результатом бухгалтерских расчетов прибыли выступает прибыль до налогообложения. Она представляет собой основной источник удовлетворения интересов государства, участников и экономических субъектов.

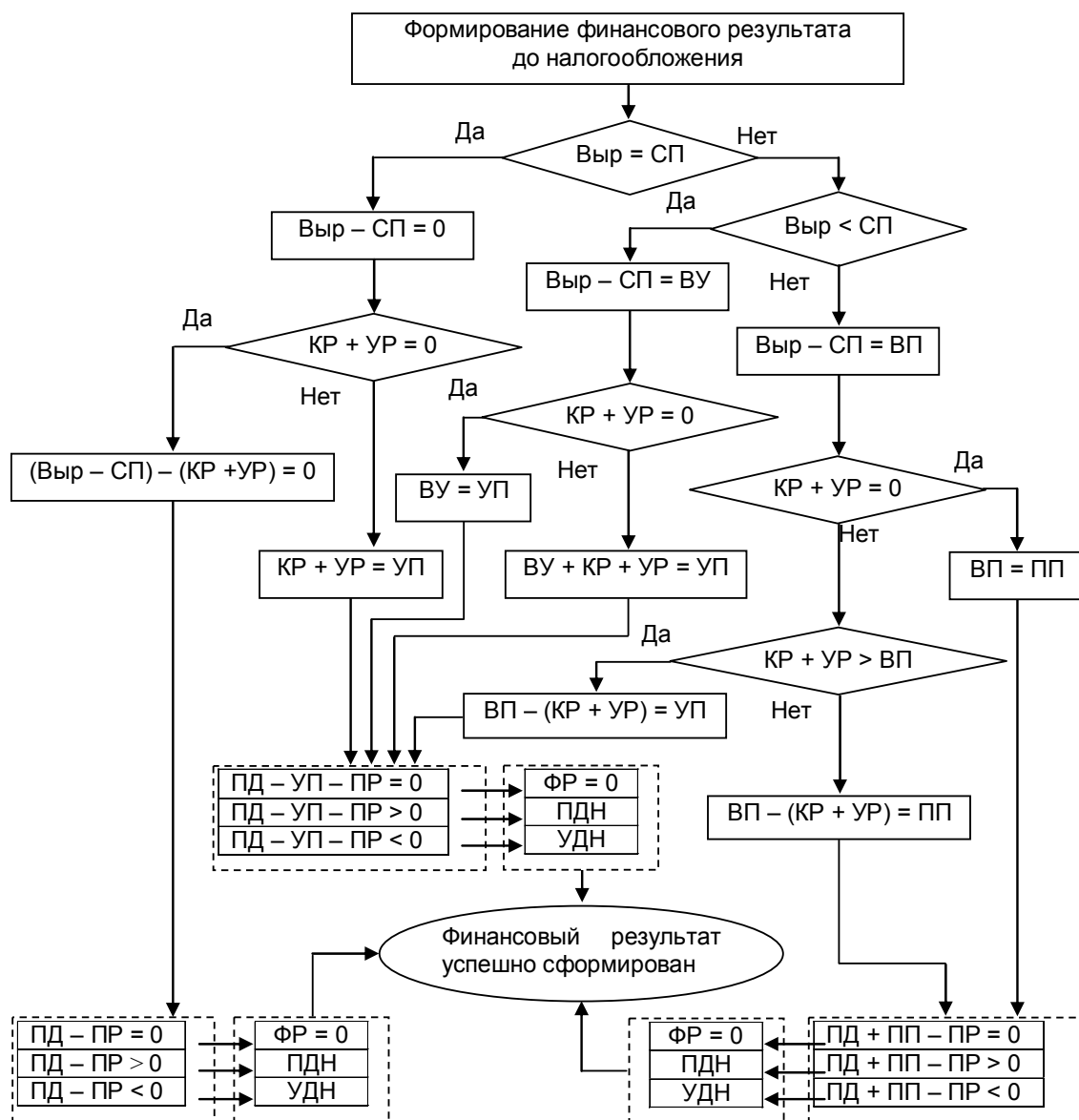
После уплаты налога на прибыль формируется чистая (нераспределенная) прибыль, часть из которой может быть направлена на выплату вознаграждения собственникам, а другая — на накопление имущества хозяйствующего субъекта или пополнение оборотных средств в виде свободных денежных сумм (готовых к новому обороту).

В налоговом учете финансовый результат определяется исходя из величины доходов от реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, расходов, связанных с производством и реализацией, и величины внереализационных доходов и внереализационных расходов. Процесс формирования финансового результата в налоговом учете так же, как и в бухгалтерском, может быть представлен в виде определенной последовательности математических действий.

В общем виде алгоритм определения финансового результата в налоговом учете изобразим на рисунке 2.

Для расчета финансового результата от основной деятельности доходы от реализации, признаваемые таковыми согласно ст. 248, 249 НК РФ [4], уменьшаются на величину расходов, связанных с производством и реализацией, определяемых в соответствии со ст. 252, 253 НК РФ [4].

Внереализационный финансовый результат рассчитывается путем сопоставления внереализационных доходов, определяемых в соответствии со ст. 248, 250 НК РФ [4], и внереализационных расходов, определяемых в соответствии со ст. 252, 265 НК РФ [4]. Совокупный финансовый результат определяется путем суммирования финансового результата от реализации деятельности и финансового результата от внереализационных операций. Если



**Рисунок 1. Алгоритм определения финансового результата до налогообложения по данным бухгалтерского учета**

Расшифровка аббревиатур рисунка: Выр — выручка; СП — себестоимость продаж; ВП — валовая прибыль; ВУ — валовой убыток; КР — коммерческие расходы; УР — управленческие расходы; ПП — прибыль от продаж; УП — убыток от продаж; ПД — прочие доходы; ПР — прочие расходы; ФР — финансовый результат; ПДН — прибыль до налогообложения; УДН — убыток до налогообложения.

результатом такого арифметического действия явилась прибыль, то ее величина подлежит обложению налогом на прибыль согласно правилам, установленным гл. 25 НК РФ [4]; если же результатом явился убыток, то у налогоплательщика не возникает обязанности по уплате налога, поскольку в этом случае согласно п. 8 ст. 274 НК РФ [4]

налоговая база приравнивается к нулю. В соответствии со ст. 283 НК РФ [4] налогоплательщики, понесшие убыток в текущем отчетном периоде, вправе перенести его на будущее. Осуществлять такой перенос налогоплательщики могут в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

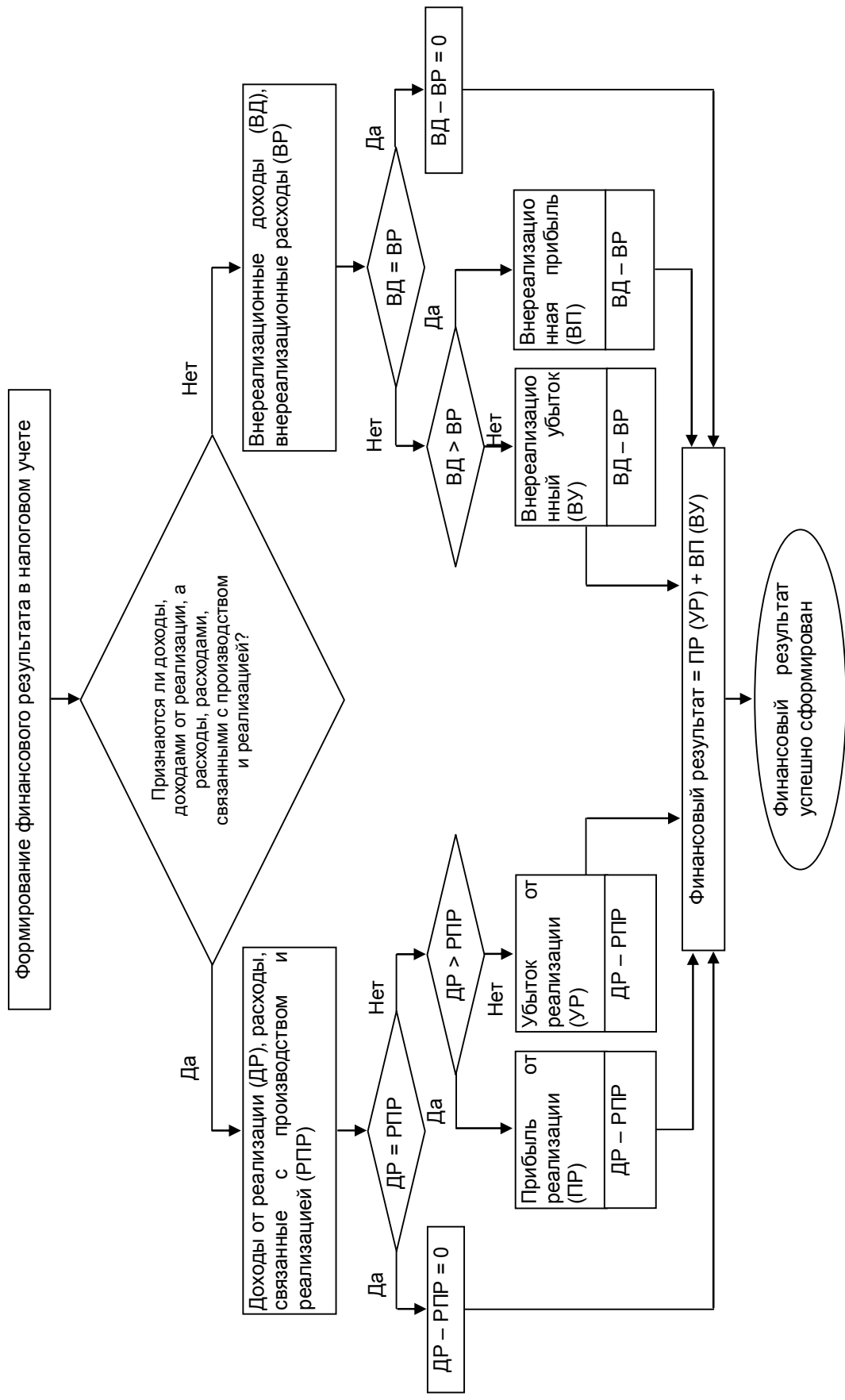


Рисунок 2. Алгоритм определения финансового результата по данным налогового учета

Налогооблагаемая прибыль зачастую не совпадает с прибылью, рассчитанной по данным бухгалтерского учета. Это происходит вследствие различий в правилах признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учетах. Для отражения в учете подобных различий организациям следует применять правила ПБУ 18/02 [5], которые позволяют не только сблизить учеты, но и полно и достоверно отражать результаты финансово-хозяйственной деятельности в бухгалтерской отчетности.

В соответствии с ПБУ 18/02 [5] различия между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшиеся в результате использования неодинаковых правил признания доходов и расходов, которые определены в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством о налогах и сборах, состоят из постоянных и временных разниц.

Согласно ПБУ 18/02 [5] постоянные разницы приводят к появлению постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств, а временные разницы приводят к появлению отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Организации отражают в бухгалтерском учете постоянные налоговые обязательства и активы на счете 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)», в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»:

*Дебет* счета 99 «Прибыли и убытки»

*Кредит* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— начислено постоянное налоговое обязательство;

*Дебет* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

*Кредит* счета 99 «Прибыли и убытки»

— начислен постоянный налоговый актив.

Организации отражают в бухгалтерском учете отложенные налоговые активы на счете 09 «Отложенные на-

логовые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»:

*Дебет* счета 09 «Отложенные налоговые активы»

*Кредит* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— начислен отложенный налоговый актив;

*Дебет* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

*Кредит* счета 09 «Отложенные налоговые активы»

— погашен отложенный налоговый актив.

Организации отражают в бухгалтерском учете отложенные налоговые обязательства на счете 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»:

*Дебет* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

*Кредит* счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

— начислено отложенное налоговое обязательство;

*Дебет* счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

*Кредит* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— погашено отложенное налоговое обязательство.

Как отмечается в ПБУ 18/02 [5], сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), представляет собой условный расход (условный доход) по налогу на прибыль. Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. В бухгалтерском учете условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается на счете 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль» в корреспонденции со счетом

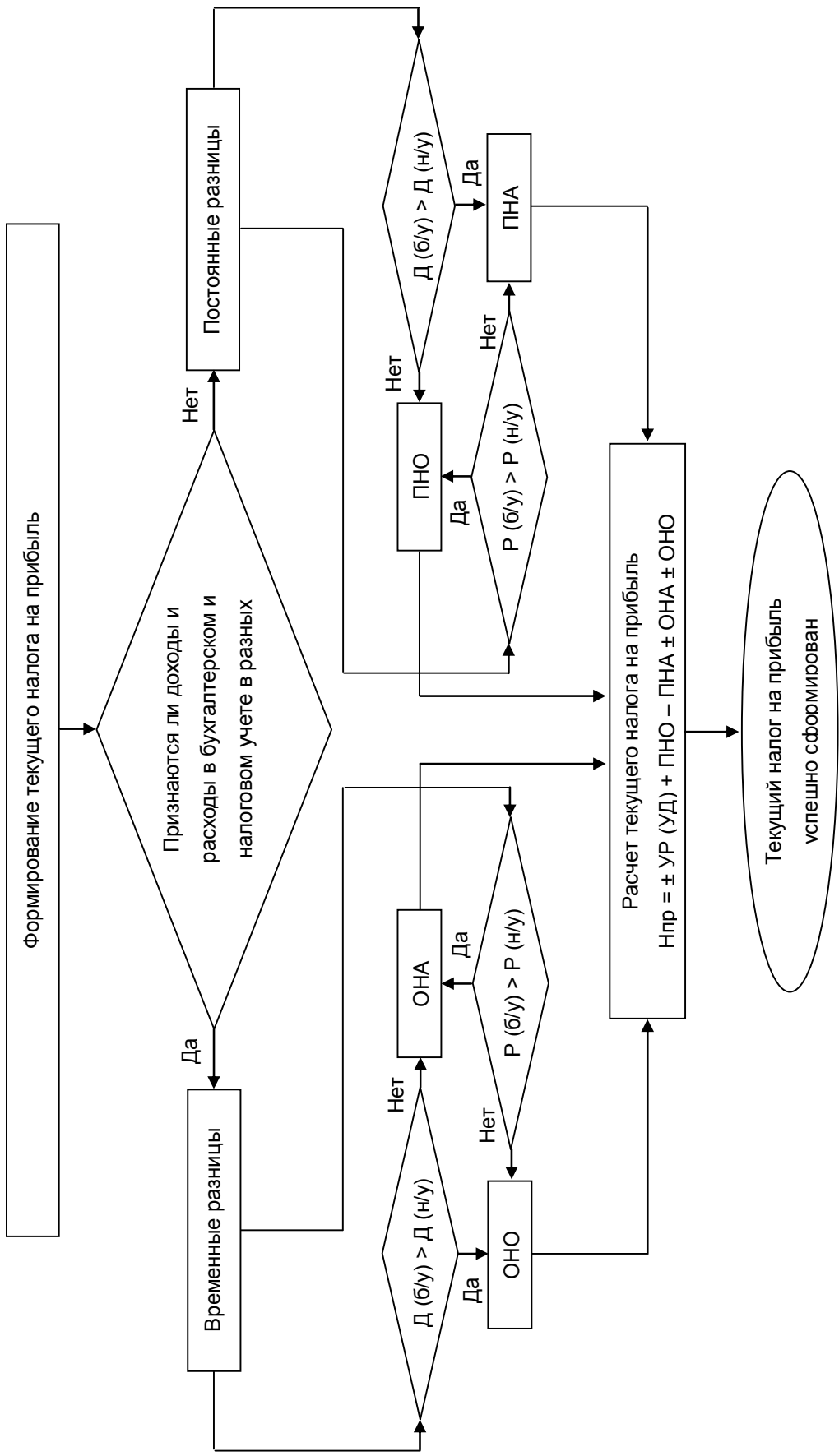


Рисунок 3. Алгоритм действий, необходимых для расчета текущего налога на прибыль по правилам ПБУ 18/02

68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». При этом в учете должны быть произведены следующие записи:

*Дебет* счета 99 «Прибыли и убытки»

*Кредит* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— начислен условный расход по налогу на прибыль;

*Дебет* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

*Кредит* счета 99 «Прибыли и убытки»

— начислен условный доход по налогу на прибыль.

Согласно ПБУ 18/02 [5] текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода, и рассчитывается по следующей формуле:

$$H_{np} = \pm УР (УД) + ПНО - ПНА \pm ОНА \pm ОНО,$$

где  $H_{np}$  — текущий налог на прибыль;  $УР (УД)$  — условный расход (условный доход) по налогу на прибыль;  $ПНО$  — постоянное налоговое обязательство;  $ПНА$  — постоянный налоговый актив;  $ОНА$  — отложенный налоговый актив;  $ОНО$  — отложенное налоговое обязательство.

Общий алгоритм расчета налога на прибыль представлен на рисунке 3.

В соответствии с п. 22 ПБУ 18/02 [5] для определения величины текущего налога на прибыль организация может использовать один из следующих способов:

1) рассчитывать сумму текущего налога на прибыль на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете в соответствии с п. п. 20 и 21 ПБУ 18/02 [5];

2) рассчитывать сумму текущего налога на прибыль на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

Первый вариант предполагает следующий алгоритм действий:

1) определяется величина условного расхода (дохода) по налогу на прибыль исходя из величины бухгалтерской прибыли (убытка);

2) исчисляется текущий налог на прибыль путем корректировки условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль на суммы постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств;

3) сумма текущего налога на прибыль отражается в отчете о прибылях и убытках;

4) величина текущего налога на прибыль, показанного в отчете о прибылях и убытках, сопоставляется с суммой, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

При применении первого варианта должны быть сделаны следующие записи:

*Дебет* счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»

*Кредит* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— начислен условный расход по налогу на прибыль;

*Дебет* счета 09 «Отложенные налоговые активы»

*Кредит* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— отражены отложенные налоговые активы;

*Дебет* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

*Кредит* счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

— отражены отложенные налоговые обязательства.

При использовании второго варианта порядок действий следующий:

1) по данным налогового учета составляется налоговая декларация по налогу на прибыль организаций, в которой рассчитывается сумма исчисленного налога на прибыль;

2) величина текущего налога на прибыль, отраженная в налоговой декларации, сопоставляется с суммой, показанной в отчете о прибылях и убытках.

Применение второго способа отнюдь не исключает необходимость

расчета отложенных налоговых активов и обязательств, однако порядок их отражения в учете будет иным:

*Дебет* счета 99 «Прибыли и убытки»

*Кредит* счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— начислен налог на прибыль (по данным налоговой декларации);

*Дебет* счета 09 «Отложенные налоговые активы»

*Кредит* счета 99 «Прибыли и убытки»

— отражены отложенные налоговые активы;

*Дебет* счета 99 «Прибыли и убытки»

*Кредит* счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»

— отражены отложенные налоговые обязательства.

Необходимо отметить, что и в первом, и во втором случае погашение отложенных налоговых активов и от-

ложенных налоговых обязательств отражается в учете обратной их начислению бухгалтерской записью.

Способ определения величины текущего налога на прибыль должен быть закреплен в учетной политике организации. При этом следует отметить, что какой бы из вариантов организация не предпочла, величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль. Кроме того, следует иметь в виду, что организация может осуществлять разные виды деятельности, по которым применяются разные ставки налога прибыль. В этом случае сумма налога исчисляется суммированием показателей налогообложения, рассчитанных по различным ставкам. Схема формирования и взаимосвязь показателей бухгалтерской и налоговой отчетности представлена на рисунке 4.

Регистрация данных для бухгалтерского учета	Регистрация данных для налогового учета																									
Обработка данных бухгалтерских регистров	Обработка данных налоговых регистров																									
<p>Формирование показателей финансовой отчетности</p> <table border="1"> <tr><td>Выручка</td></tr> <tr><td>Себестоимость продаж</td></tr> <tr><td>Валовая прибыль</td></tr> <tr><td>Коммерческие расходы</td></tr> <tr><td>Управленческие расходы</td></tr> <tr><td>Прибыль (убыток) от продаж</td></tr> <tr><td>Доходы от участия в других организациях</td></tr> <tr><td>Проценты к получению</td></tr> <tr><td>Проценты к уплате</td></tr> <tr><td>Прочие доходы</td></tr> <tr><td>Прочие расходы</td></tr> <tr><td>Прибыль (убыток) до налогообложения</td></tr> <tr><td>Текущий налог на прибыль</td></tr> <tr><td>Изменение отложенных налоговых активов</td></tr> <tr><td>Изменение отложенных налоговых обязательств</td></tr> <tr><td>Прочее</td></tr> <tr><td>Нераспределенная (чистая) прибыль (убыток) отчетного года</td></tr> </table>	Выручка	Себестоимость продаж	Валовая прибыль	Коммерческие расходы	Управленческие расходы	Прибыль (убыток) от продаж	Доходы от участия в других организациях	Проценты к получению	Проценты к уплате	Прочие доходы	Прочие расходы	Прибыль (убыток) до налогообложения	Текущий налог на прибыль	Изменение отложенных налоговых активов	Изменение отложенных налоговых обязательств	Прочее	Нераспределенная (чистая) прибыль (убыток) отчетного года	<p>Формирование показателей налоговой отчетности</p> <table border="1"> <tr><td>Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав</td></tr> <tr><td>Расходы, связанные с производством и реализацией</td></tr> <tr><td>Внереализационные доходы</td></tr> <tr><td>Внереализационные расходы</td></tr> <tr><td>Налогооблагаемая прибыль</td></tr> <tr><td>Распределение налогооблагаемой прибыли по ставкам налога на прибыль</td></tr> <tr><td>Ставки налога на прибыль</td></tr> <tr><td>Налог на прибыль</td></tr> </table>	Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав	Расходы, связанные с производством и реализацией	Внереализационные доходы	Внереализационные расходы	Налогооблагаемая прибыль	Распределение налогооблагаемой прибыли по ставкам налога на прибыль	Ставки налога на прибыль	Налог на прибыль
Выручка																										
Себестоимость продаж																										
Валовая прибыль																										
Коммерческие расходы																										
Управленческие расходы																										
Прибыль (убыток) от продаж																										
Доходы от участия в других организациях																										
Проценты к получению																										
Проценты к уплате																										
Прочие доходы																										
Прочие расходы																										
Прибыль (убыток) до налогообложения																										
Текущий налог на прибыль																										
Изменение отложенных налоговых активов																										
Изменение отложенных налоговых обязательств																										
Прочее																										
Нераспределенная (чистая) прибыль (убыток) отчетного года																										
Доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав																										
Расходы, связанные с производством и реализацией																										
Внереализационные доходы																										
Внереализационные расходы																										
Налогооблагаемая прибыль																										
Распределение налогооблагаемой прибыли по ставкам налога на прибыль																										
Ставки налога на прибыль																										
Налог на прибыль																										
<table border="1"> <tr><td>Капитализация прибыли</td></tr> <tr><td>Распределение прибыли</td></tr> </table>	Капитализация прибыли	Распределение прибыли																								
Капитализация прибыли																										
Распределение прибыли																										

**Рисунок 4. Схема формирования и взаимосвязь показателей финансового результата, налогооблагаемой прибыли и налога на прибыль**



Разница между учетной прибылью и суммой текущего налога на прибыль, скорректированного на величину отложенных налоговых активов и обязательств, составляет чистую прибыль (убыток), которая присоединяется к ранее накопленной нераспределенной (чистой) прибыли. В пределах чистой прибыли возможно начисление вознаграждения собственникам и в особых случаях, предусмотренных законодательством или учредительными документами, формирование из нее резервного капитала. Часть чистой прибыли, нераспределенной между владельцами, выступает внутрифирменным источником финансирования простого либо расширенного воспроизводства капитала и (или) может быть направлена на пополнение оборотных средств организации.

Итак, несмотря на все расхождения, бухгалтерский и налоговый учет расчетов по налогу на прибыль тесно взаимос-

вязаны между собой. Показатель налога на прибыль может быть рассчитан как по бухгалтерским данным, так и по данным налогового учета с использованием бухгалтерских либо налоговых алгоритмов исчисления финансового результата. Однако и в первом, и во втором случае возникает необходимость корректировок текущего налога на прибыль, которая нужна для нивелирования влияния отложенных налоговых активов и обязательств на чистую прибыль (убыток), а также отражения их величины в финансовой отчетности. Разработанные в работе алгоритмы делают более прозрачными и понятными процессы формирования бухгалтерского и налогового финансового результата, раскрывают различия и сходства в порядке формирования бухгалтерской и налоговой прибыли (убытка), а также определяют взаимосвязь условного расхода (дохода) по налогу на прибыль и налога на прибыль.

#### **Примечания:**

1. Лопатников Л.И. Экономико-математический словарь: словарь современной экономической науки. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Дело, 2003. 520 с.

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): приказ Минфина РФ от 06.05.99 г. №32н (ред. от 27.04.12 г.) // СПС КонсультантПлюс. М., 2012. Загл. с экрана.

3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приказ Минфина РФ от 06.05.99 г. №33н (ред. от 27.04.12 г.) // СПС КонсультантПлюс. М., 2012. Загл. с экрана.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон №117-ФЗ от 05.08.00 г. (ред. от 28.07.12 г.) // СПС КонсультантПлюс. М., 2012. Загл. с экрана.

5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02): приказ Минфина РФ №114н от 19.11.02 г. (ред. от 24.12.10 г.) // СПС КонсультантПлюс. М., 2012. Загл. с экрана.

#### **References:**

1. Lopatnikov L.I. Economic-Mathematical Dictionary: Dictionary of a Modern Economic Science. Fifth edition, revised and supplemented. M.: Delo, 2003. 520 p.

2. On approval of the Accounting regulation "The organization's incomes" (PBU 9/99): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.05.99, No. 32n (an edition of 27.04.12). // Legal-reference system ConsultantPlus. M., 2012. The title is taken from the screen.

3. On approval of the Accounting regulation "The organization's expenditures" (PBU 10/99): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.05.99, No. 33n (an edition of 27.04.12). // Legal-reference system ConsultantPlus. M., 2012. The title is taken from the screen.

4. Tax Code of the Russian Federation (part 2): The federal law No. 117-FZ of 05.08.00 (an edition of 28.07.12). // Legal-reference system ConsultantPlus. M., 2012. The title is taken from the screen.

5. On approval of the Accounting regulation "Accounting of calculations for the income tax of the organizations" (PBU 18/02): The order of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. 114n of 19.11.02 (an edition of 24.12.10). // Legal-reference system Consultant Plus. M., 2012. The title is taken from the screen.