
УДК 657.01

ББК 052.2

О 66

Н.Ю. Орлюк

Ассистент кафедры бухгалтерского учета и аудита Северо-Кавказского государственного технического университета, филиал в г. Пятигорске. Тел.: (928) 828 17 88, e-mail: OrlukNatalya@yandex.ru

Анализ противоречий, возникающих между бухгалтерским и налоговым учетом доходов и расходов

(Рецензирована)

Аннотация. Налоговый и бухгалтерский учет существенно отличаются друг от друга, но в то же время это две взаимосвязанные учетные системы. Для выявления противоречий между бухгалтерским и налоговым учетом, а также систематизации выявленных противоречий, целесообразно провести исследование нормативной базы, определяющей основные понятия, используемые при определении прибыли в бухгалтерском и в налоговом учете. Такими категориями являются доходы и расходы организации, поскольку и в одном и в другом случае прибыль определяется как разница между доходами и расходами.

Ключевые слова: прибыль, доход, расход, бухгалтерский учет, налоговый учет.

N.Yu. Orlyuk

Assistant Lecturer of Accounting and Audit Department, North-Caucasus State Technical University, Branch in Pyatigorsk. Ph.: (928) 828 17 88, e-mail: OrlukNatalya@yandex.ru

The analysis of contradictions between the bookkeeping and tax accountings of incomes and expenses

Abstract. Bookkeeping and tax accountings differ significantly from each other, but at the same time these are two related accounting systems. To identify the contradictions between the bookkeeping and tax accountings, as well as to systematize the revealed contradictions, it is advisable to study the normative base which defines the main concepts used in determining the profit in the bookkeeping and tax accountings. Such categories are the income and expenses of the organization, because in both cases the profit is determined as the difference between the income and expenditure.

Keywords: profit, income, expenditure, bookkeeping accounting, tax accounting.

Одним из основных источников развития предприятия в условиях рыночных отношений является прибыль. Прибыль — это единственный показатель для исчисления налоговой базы, в отношении которого существует официальный налоговый учет.

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете прибыль определяется как разница между доходами и расходами организации. В силу разных подходов к определению, оценке и признанию доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, между бухгалтерской и налоговой прибылью возникает множество отличий. Таким образом, иссле-

дование нормативной базы определяющей основные понятия, используемые при определении прибыли в бухгалтерском и в налоговом учете является актуальным.

В соответствии с п. 2 ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников [1].

В налоговом учете определение доходов дано в статье 41 НК РФ.

Согласно данной статье доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии со следующими главами НК РФ: «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль (доход) организаций», «Налог на доходы от капитала» [2].

Таким образом, и в бухгалтерском, и в налоговом учете понятие «доход» определяется практически одинаково.

Расходами организации в бухгалтерском учете 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) [3].

В налоговом учете расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) организацией-налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Анализируя определение расходов можно отметить, что в налоговом учете расходами считаются только экономические оправданные и документально подтвержденные затраты, тогда как в бухгалтерском учете расходами являются любые затраты. И если смысл требования документального подтверждения расходов однозначно понятен из текста Налогового кодекса, то требование экономической оправданности на практике вызывает много вопросов, которые также приводят к противоре-

чиям между бухгалтерским учетом и налогообложением.

Согласно ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 все доходы организации, в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на доходы и расходы от обычных видов деятельности; операционные доходы и расходы; внереализационные и чрезвычайные доходы и расходы.

Для целей налогообложения, согласно НК РФ, доходы и расходы организации подразделяются на доходы и расходы, связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы и расходы.

Недостатком этой классификации является отсутствие общего принципа, в соответствии с которым те или иные расходы относятся к первой или ко второй группе. Впрочем, этот недостаток в практической деятельности нивелируется достаточно подробными перечнями расходов, связанных с производством и реализацией и внереализационных расходов. При этом указанные перечни являются открытыми, что в совокупности с определением расходов является для налогоплательщика возможностью признавать в качестве расходов для целей налогообложения любые вновь возникающие экономически оправданные и документально подтвержденные затраты.

В отношении расходов, как и в отношении доходов, присутствует обширный перечень расходов, не учитываемых при определении налогооблагаемой прибыли. С одной стороны, в этом перечне присутствуют хозяйственные операции, которые не являются расходами и в бухгалтерском учете, другими словами, не попадают под определение расходов действующее согласно ПБУ 10/99. С другой стороны, в этом перечне есть хозяйственные операции, которые в бухгалтерском учете считаются доходом, а для целей налогового учета таковыми не являются.

На наш взгляд, из 25 главы НК РФ следует вообще убрать классификацию доходов и расходов, потому

как непонятно какую роль для правильного определения налоговой базы играет точная квалификация какого-либо дохода или расхода, отнесение его к строго определённой категории.

Разделение всех доходов и расходов на «доходы от реализации» (статья 249 НК), «расходы, связанные с производством и реализацией» (статья 253 НК) и «внереализационные» явно позаимствовано из бухгалтерского учёта и соответствует бухгалтерскому разделению расходов на основные (обычные) и прочие. При этом полного соответствия нет, так как 25 главой НК РФ установлены свои правила этого разделения.

Продолжая анализировать ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, следует отметить, что данные нормативные документы не определяют четких критериев оценки доходов и расходов организации.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. В общем случае величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов. Кроме того, ПБУ 9/99 устанавливает отдельный ряд правил для определения величины операционных, внереализационных и чрезвычайных доходов.

На наш взгляд, оценку доходов следует производить в денежном выражении. Доходы принимать к бухгалтерскому учету в сумме равной стоимости поступившего актива или погашенного

обязательства. При этом для определения стоимости поступившего актива или погашенного обязательства следует применять правила оценки соответствующих активов и обязательств, поскольку признание доходов происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств.

В случае с оценкой расходов ситуация еще более сложная. Согласно ПБУ 10/99 расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов. По нашему мнению, руководствуясь этими предписаниями, достаточно сложно провести оценку расходов, производимых организацией. Максимум, что можно сделать, это определить стоимость приобретаемых материалов или товаров, получаемых услуг или работ. Мы считаем, что оценку расходов следует производить способом, аналогичным предлагаемым нами способу оценки доходов. Расходы организации подлежат оценке в денежном выражении. Расходы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной стоимости выбывшего актива или возникшего обязательства. При этом для определения стоимости выбывшего актива или возникшего обязательства следует применять правила оценки

соответствующих активов и обязательств, поскольку признание расходов происходит одновременно с признанием уменьшения активов или увеличения обязательств.

В налоговом учете такое понятие, как оценка доходов и расходов вообще отсутствует. По всей видимости, это обусловлено тем, что в системе налогового учета не предусмотрено применение основных методов бухгалтерского учета, таких, как баланс, счета, двойная запись и оценка. В связи с недостаточной проработанностью вопроса оценки доходов и расходов в налоговом учете на практике часто применяются правила, предусмотренные бухгалтерским учетом.

Таким образом, величина доходов и расходов, в налоговом учете определяется на основании первичных документов с учетом положений главы 25 НК РФ «Налог на прибыль».

Еще одной немаловажной проблемой является признание доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

В бухгалтерском учете выручка признается при наличии следующих условий:

1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

2) сумма выручки может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены [1].

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка. Другими словами, увели-

чение актива в этом случае приводит к увеличению обязательств.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

2) сумма расхода может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, в случае, когда организация передала актив, либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива [3].

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность. Другими словами, выбытие актива в этом случае приводит не к сокращению капитала, а к поступлению нового актива — дебиторской задолженности.

Расходы признаются в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или прочие доходы, а также независимо от формы осуществления расхода. То есть, как правило, все основные расходы организация осуществляет с целью извлечения дохода, но, согласно требованию полноты (одному из важнейших принципов формирования достоверной информации), в бухгалтерском учете признаются все расходы вне зависимости от намерения их осуществления. В отношении признания расходов также действует допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности — принцип начисления, поскольку расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Отдельно выделяются условия признания расходов в отчете о прибылях и убытках:

1) с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

2) путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

3) по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;

4) независимо от того, как они принимаются для целей расчета налоговой базы;

5) когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов [3].

Таким образом, еще одним важным условием признания расходов является условие соответствия доходов и расходов. Если предполагается, что активы будут приносить доходы в течение нескольких периодов, то стоимость этих активов включается в расходы в течение нескольких периодов. Если же становится известно, что некоторые активы не смогут приносить экономические выгоды, то расходы признаются немедленно в данном отчетном периоде.

Из всего сказанного выше остается неясным, почему законодатель выделяет отдельные условия для признания расходов в бухгалтерском учете и отдельные условия для признания расходов в отчете о прибылях и убытках, поскольку совершенно очевидно, что для признания расходов необходимо выполнения всей совокупности этих условий.

Доходы в налоговом учете признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. По доходам, отно-

сящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. По отдельным доходам установлен особый порядок их признания.

Прежде всего, следует отметить, что существенным условием признания дохода является необходимость подтверждения прав на получение дохода. Права могут подтверждаться договором или иным документом. По нашему мнению, организация для признания доходов в налоговом учете, так же как и в бухгалтерском учете, должна подтвердить свое право на получение этих доходов, конкретным договором или иным соответствующим образом. Отсутствие такого условия дает широкое поле для злоупотреблений как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов. При признании доходов, относящихся к нескольким отчетным налоговым периодам, должен соблюдаться также принцип равномерности признания доходов. Сущность этого принципа в системе документов, регулирующих налоговый учет, не раскрывается, а значит, его практическое применение остается под вопросом.

Расходы в налоговом учете признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. По отдельным расходам установлен особый порядок их признания.

Другими словами, поскольку расходы представляют собой осуществленные (понесенные) организацией затраты, они признаются в налоговом учете в период осуществления (несения) этих затрат. Например, материальные расходы признаются в момент передачи в производство сырья и материалов, амортизация признается в качестве расхода ежемесячно исходя из сумм начисленной амортизации, расходы на оплату труда признаются ежемесячно исходя из сумм начисленных расходов на оплату труда и т.п.

Во-первых, исходя из положений главы 25 НК РФ «Налог на прибыль» в налоговом учете отсутствует базовый принцип признания расходов в бухгалтерском учете: принцип взаимосвязи произведенных расходов и получаемых доходов. Во-вторых, если в бухгалтерском учете в соответствующих случаях используется принцип обоснованного распределения расходов между отчетными периодами, то в налоговом учете следует применять принцип равномерности. Как мы уже говорили, механизм работы этого принципа законодатель не излагает.

Проведенное исследование порядка признания доходов и расходов в нало-

говом учете позволяет сказать следующее. Условия признания доходов и расходов в налоговом учете определены недостаточно четко и не в полном объеме, что на практике может приводить к возникновению спорных вопросов и споров между налогоплательщиками и налоговыми органами. Однако те правила признания, которые закреплены в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль», позволяют утверждать, что момент признания доходов в бухгалтерском и в налоговом учете в большинстве случаев совпадает, а момент признания расходов в большинстве случаев отличается, что приводит к большому количеству противоречий между двумя системами.

Проведенный анализ нормативно-правовой базы, регулирующей бухгалтерский и налоговый учет, позволяет утверждать, что между бухгалтерским и налоговым учетом неизбежно возникновение противоречий как по содержанию, так и по форме. Основной причиной противоречий по содержанию является различие в определениях и порядке признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Противоречия по форме возникают в результате различных классификаций доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Примечания:

1. Доходы организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99: утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 №32н: [в ред. Приказа Министерства финансов от 30.03.2001 №27н] // СПС КонсультантПлюс. М., 2012.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 1 от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ и Ч. 2 от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ [с изм. и доп. от 7 декабря 2011 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2012.
3. Расходы организации: Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99: утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 №33н: [в ред. Приказа Министерства финансов РФ от 30.03.01 №27н] // СПС КонсультантПлюс. М., 2012.

References:

1. Organization's income: Accounting regulation PBU 9/99 is approved by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.05.1999, No. 32n: [in an edition of the Order of the Ministry of Finance of 30.03.2001, No. 27n] // Legal Reference Systems ConsultantPlus. M., 2012.
2. Tax Code of the Russian Federation. P.1 of July 31, 1998, No. 146-FZ and P. 2 of August 5, 2000 of No. 117-FZ [with amendments and additions of December 7, 2011] // Legal Reference Systems "ConsultantPlus". M., 2012.
3. Organization expenses: Accounting regulation PBU 10/99: is approved by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 06.05.1999, No. ZZN: [in an edition of the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation of 30.03.01, No. 27n] // Legal Reference Systems "ConsultantPlus". M., 2012.