

Актуальные проблемы бухгалтерского учета прибыли и его совершенствование

© 2007 П.М. Абдусаламова
Дагестанский государственный университет

Рассматриваются экономические и нормативно-правовые аспекты совершенствования налогового, управленческого и финансового учета на предприятии. Основное внимание уделено проблеме налогового учета прибыли и определению направлений совершенствования бухгалтерского учета на предприятии в целом.

Реформирование отечественного бухгалтерского учета, направленное на сближение его с международными стандартами учета и отчетности, способствовало его разделению на три вида: финансовый, налоговый и управленческий.

Актуальной проблемой на современном этапе является компьютерная обработка данных налогового, управленческого, финансового учета на крупных и средних торговых предприятиях. Это объясняется запутанностью налогового законодательства и трудоемкостью учетных процедур, особенно для предприятий, осуществляющих различные виды деятельности.

До 1 января 2002 г. практически все организации вели налоговый учет, осуществляя пересчет соответствующих данных бухгалтерского учета согласно нормам налогового законодательства в целях исчисления налогооблагаемых баз и обязательств организации перед бюджетом. Осуществляемые «корректировки» отражаемых в бухгалтерском учете показателей: оборота по реализации товаров (работ, услуг), суммы прибыли (убытка), величин затрат (издержек обращения), сумм начисляемой амортизации, величин резервов и так далее в целях налогообложения - в гл. 25 Налогового кодекса (НК) РФ получили название «налоговый учет».

Развитие в России современной системы налогообложения, отражающей особенности рыночной экономики, формирует общие принципы, методологические подходы правильного исчисления и отражения налоговых платежей, что можно рассматривать как самостоятельную управленческую функцию. Вместе с тем налогообложение исторически основывается на использовании данных бухгалтерского учета, что и обуславливает их тесную взаимосвязь и функциональную зависимость налогообложения от бухгалтерского учета. Многие учетные работники хотят избежать появления в финансовой практике организаций налогового учета - либо как параллельной системы уже существующему бухгалтерскому учету, либо как внедрения фис-

кальных, налоговых принципов в саму бухгалтерскую методологию.

В настоящее время бухгалтерский и налоговый учет ведется каждый по своим правилам, так как бухгалтерский и налоговый учет представляют собой самостоятельно существующие системы, преследующие разные цели, имеющие собственную законодательную базу, отношения внутри которой регулируются различными законодательными органами.

Глава 25 НК РФ предусматривает значительные расхождения в порядке формирования прибыли в налоговом учете по сравнению с порядком, предусмотренным в бухгалтерском учете.

Анализ документов Минфина России, которые устанавливают правила бухгалтерского учета, свидетельствует о том, что они противоречат налоговому законодательству. Доходы, расходы и прибыль нужно учитывать в соответствии с принципами, изложенными в этих документах. Однако налогооблагаемую прибыль предприятия должны определять совсем по-другому - в соответствии с гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Со вступлением в силу гл. 25 Налогового кодекса РФ, введенной в действие с 1 января 2002 г. в соответствии с Федеральным законом № 110-ФЗ от 6 августа 2001 г., нормативно закреплена система налогового учета как система обобщения информации для определения базы по налогу на прибыль.

Налоговый учет определяется ст. 313 Налогового кодекса РФ как «система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ».

Цель налогового учета - формирование полной и достоверной информации о порядке исчисления налоговой базы по налогу на прибыль. Налоговый кодекс РФ не рассматривает налоговый учет как замену бухгалтерскому финансовому учету, определяя налоговый учет как са-

мостоятельную систему обобщения информации в целях исчисления налогооблагаемых баз и величин налоговых обязательств организации.

Цель финансового учета - предоставление данных, необходимых для составления финансовой отчетности фирмы, которая предназначена как для внутренних, так и для внешних пользователей. Разумеется, под внешними пользователями, прежде всего, имеются в виду налоговые органы, а также аудиторы (аудиторские фирмы) и иные контролирующие или проверяющие органы. Для внутренних пользователей (руководителей, акционеров, работников организации и т.п.) данные налогового учета вряд ли представляют собой объект повышенного интереса. Наиболее вероятным можно назвать использование этих данных в целях экономического и финансового анализа, а также для работы по оптимизации налогообложения. Но для этого, как минимум, необходимо наличие специализированных подразделений или высококвалифицированных работников, которые могли бы такую работу провести. Чтобы данные финансовой отчетности были сравнимы и содержали необходимую информацию, финансовый учет необходимо вести с четко определенными требованиями и стандартами. При формировании финансовых результатов и их отражении в отчетности организации руководствуются такими Положениями по бухгалтерскому учету, как ПБУ 9/99 "Доходы организации", ПБУ 10/99 "Расходы организации", ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации", ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль".

Основные проблемы в учете возникают:

- при выборе метода признания выручки;
- трактовке прямых и косвенных расходов;
- исчислении амортизации основных средств;
- классификации перечня показателей, определяемых как доходы;
- классификации перечня показателей, определяемых как расходы и т.д.

Кроме того, в число основных проблем и отличий налогового учета в сравнении с финансовым и управленческим следует отнести специальную терминологию, применяемую исключительно в целях налогообложения. Подтверждение наличия таких категорий мы находим в ст. 11 Налогового кодекса РФ, где определены понятия и термины в той трактовке, как они используются для налогового учета. Доход (прибыль) как объект налогообложения и доход (прибыль) как объект бухгалтерского учета - понятия хотя и взаимосвязанные, но различные. Статья 247 Налогового кодекса Российской Федерации определяет, что объектом обложения налогом

является прибыль, полученная налогоплательщиком, рассчитанная как разница между полученными доходами и произведенными расходами, определяемых в соответствии с положениями, предусмотренными гл. 25 "Налог на прибыль организаций"¹. Объектом же бухгалтерского учета, согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, является бухгалтерская прибыль (убыток) как конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации². Задачей бухгалтерского учета не является определение налогооблагаемой прибыли³.

При определении объекта налогообложения в налоговом учете отсутствует понятие себестоимости продукции (работ, услуг). До введения гл. 25 НК РФ перечень затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и порядок формирования финансовых результатов, учитываемых при расчете налогооблагаемой прибыли, определялись Положением о составе затрат (ст. 4 Закона "О налоге на прибыль").

В Положении о составе затрат предусматривалось калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в соответствии с отраслевыми рекомендациями, в которых устанавливались перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), порядок оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции и другие особенности, учитывающие характер и структуру производства.

В гл. 25 НК РФ отсутствует прямая ссылка на необходимость исчисления себестоимости продукции (работ, услуг). В то же время указывается, что "сумма прямых расходов распределяется на остатки незавершенного производства из расчета по методу плановой (нормативной) себестоимости". Учитывая, что налоговое законодательство не дает описания данного метода, согласно норме ст. 11 НК РФ, организации могут раскрыть содержание метода плановой (нормативной) себестоимости в учетной политике с целью налогообложения, при этом используя в том числе и отраслевые методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Основным источником информации в целях налогообложения в ст. 313 Налогового ко-

¹ Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 5 авг. 2000 г. № 117-ФЗ.

² Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н. П. 79.

³ Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ, в ред. изменений и дополнений, внесенных ФЗ от 23 июля 1996 г. Ст. 1.

декса РФ были определены данные бухгалтерского финансового учета. В случаях трактовки конкретных хозяйственных операций нормами Налогового кодекса РФ, отличной от их интерпретации бухгалтерским законодательством, основой для заполнения налоговых деклараций должны служить данные налогового учета.

Введение с 2003 г. ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль" подтвердило взаимосвязь информационных подсистем бухгалтерского учета. Путем корректировок прибыль, формируемая по данным бухгалтерского учета, преобразуется в прибыль налогового учета.

Финансовый и управленческий учет имеют сходства и определенные особенности. Вместе с тем они имеют общие характеристики в принципах построения, применяемых методах, единых объектах. Обе подсистемы учета выступают элементами системы бухгалтерского учета, которая предусматривает прямые и обратные связи подсистем при выполнении функций наблюдения, измерения, обработки информации по данным первичной документации. Разделение бухгалтерского учета на финансовый, управленческий и налоговый приводит к тому, что в финансовом и налоговом учете постепенно обособляется управленческая функция.

В условиях рыночной экономики ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость и является одним

из основных условий, позволяющих руководству организации принимать правильные управленческие решения. В этом заключается одна из важнейших целей управленческого учета.

Основной проблемой организации управленческого учета является проблема его взаимодействия с финансовым учетом. Переход на принципы рыночного формирования стоимостных факторов позволяет избежать существенной несопоставимости в составе и величине затрат в отечественной экономике по сравнению с зарубежной практикой и повышает действенность перехода на международные стандарты.

Управленческий учет строится индивидуально на каждом предприятии и должен быть подчинен задачам информативного обеспечения процесса оперативного управления формированием и использованием прибыли с помощью системы показателей.

Управленческий учет на предприятии может быть структурирован в любом разрезе - по центрам ответственности, видам деятельности, может отражать отдельные активы с учетом темпов инфляции, стоимости денег во времени. При этом данные управленческого учета - коммерческая тайна не только для внешних пользователей, но и для управленческого персонала самого предприятия, не имеющего прямого отношения к решению данной проблемы.

Сравнение финансового, налогового и управленческого учета

Классификационный признак	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет
Обязательность ведения	Обязателен для каждой организации	Не обязателен	Обязателен для каждой организации-налогоплательщика
Способы и методика ведения учета	Регламентируются государством в соответствии с нормами законодательства по бухгалтерскому учету	Не регламентируются государством	Регламентируются государством в соответствии с нормами налогового законодательства
Пользователи информации	Внутренние и внешние	Внутренние	Внешние
Масштаб информации	Хозяйственно-финансовая деятельность организации	Отдельные сферы деятельности организации	Формирование налоговой базы
Учетные измерители	Денежные	Денежные и натуральные	Денежные и натуральные
Формы отчетности и сроки ее представления	Регламентируются нормами бухгалтерского законодательства. Сроки представления: от 1 месяца до 1 года	Устанавливаются самой организацией	Регламентируются нормами налогового законодательства. Сроки представления по окончании периода или до нового периода
Точность учетной информации	Точная	Приблизительные учетные данные	Точная

Построение системы организационного обеспечения управленческого учета основывается на децентрализации управления и выделении в рамках предприятия центров ответственности. Выделение центров ответственности позволяет представить предприятие как систему управленческого учета и отчетности, которая характеризуется выделением учетных документов по центрам ответственности, определением контролируемых статей затрат и доходов по центрам ответственности, предоставлением отчетности по фактическим результатам за текущий период и планированием бюджета на предстоящий период. Сравнительная характеристика финансового, налогового и управленческого учета представлена в таблице.

Анализируя возможности формирования учетной информации в подсистемах финансового, управленческого и налогового учета в системе информационного обеспечения процессов формирования прибыли организации, можно сделать следующие выводы:

1. Бухгалтерский учет - это система сбора, оценки, регистрации и обобщения информации об имуществе, обязательствах, капитале и финансовых результатах деятельности организации в денежном выражении, обеспечивающая формирование полных и достоверных данных для составления различных форм отчетности и представления информации в целях эффективного управления.

2. Деление системы бухгалтерского учета на подсистемы финансового и управленческого учета, а также выделение из подсистемы финансового учета особого вида - налогового учета обусловлены различными и зачастую противоположными целями и интересами разнообразных групп пользователей учетной информации, наличия специфических требований со стороны оперативного управления к предъявляемой информации, особенностями налоговой системы в России.

3. Объединяющей особенностью всех подсистем бухгалтерского учета является единый объект исследования - хозяйственная деятельность организации, общая информационная база первичного документирования хозяйственных операций, а также общая цель - предоставление информации заинтересованным пользователям.

Каждая подсистема выполняет свойственные только ей функции и решает свои задачи, пополняя информационную базу предприятия. Подсистемы бухгалтерского учета не существуют обособленно, они тесно взаимосвязаны. Информация, формируемая в каждой из подсистем

бухгалтерского учета, полезна и необходима для использования в любой другой подсистеме.

Управленческий учет использует данные финансового и налогового учета в выработке оптимальных решений. Налоговый учет использует данные финансового учета, а при необходимости - данные управленческого учета в различных аспектах оптимизации налогообложения. Финансовый учет использует подробную информацию о затратах и финансовом результате подразделений предприятия, оценивая эффективность работы подразделений.

Возможны два подхода к разрешению действующей практики формирования учета, суть которых заключается в следующем:

1) как взаимосвязанные элементы одной учетной структуры, один из которых является базовым (бухгалтерский учет), а другие - вспомогательными (налоговый учет и управленческий);

2) как две независимые учетные системы, которые периодически в строго обусловленное время осуществляют взаимную передачу результатов своей работы в зависимости от законодательно установленного приоритета, примерно так, как это предусматривает Положение по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 13/02, утвержденное Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. №114н.

В настоящее время на практике чаще всего используются комбинированные варианты, не удовлетворяющие требованиям оптимизации издержек обращения, что приводит к недопустимо большим потерям времени и денежных средств при неудовлетворительном конечном результате.

Следовательно, логичным и рациональным является построение интегрированной информационной системы, в которой собираются сведения из каждой из подсистем бухгалтерского учета, с последующим формированием отчетной информации, ориентированной на интересы и целевые установки пользователей.

Мы попытались раскрыть актуальные проблемы учета прибыли, сопоставили финансовый, налоговый и управленческий учет и пришли к выводу, что в целях совершенствования бухгалтерского учета прибыли необходимо осуществить учет, сохранив взаимный контроль над экономическими параметрами, т.е. сопоставлением бухгалтерских и налоговых моделей хозяйственной деятельности предприятий, сформированных на базе общего плана счетов. Это, безусловно, сделает учет намного проще, доступнее как для внутренних, так и для внешних пользователей и экономичнее.

Поступила в редакцию 27.11.2006 г.