

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА ДВИЖЕНИЯ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

Скворцова Юлия Николаевна,

студентка 5 курса экономического факультета,

e-mail: skvorcova-y@mail.ru

Шегурова Валентина Павловна,

кандидат экономических наук, доцент,

Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарёва,

г. Саранск

В статье рассмотрены основные причины возникновения проблемы расхождения результатов бухгалтерского и налогового учета, а также рассмотрены последствия, возникающие в виде постоянных и временных разниц. Также в статье приводятся предложения по их устранению.

Ключевые слова: движение денежных средств, бухгалтерский учет, налоговый учет, прибыль, постоянная разница, временная разница.

Различия в учете движения денежных средств предприятия в бухгалтерском и налоговом учете приводят к неоднозначным показателям, в частности, это величина прибыли предприятия.

Владельца предприятия, как заинтересованного лица, интересует, в первую очередь именно размер полученной прибыли за отчетный период. Однако пользуясь данными полученными лишь в бухгалтерском учете, можно неверно предположить сумму подлежащую уплате в бюджет, в качестве налога на прибыль, и тем самым получить неверное представление о результатах деятельности в виде чистой прибыли предприятия. В свою очередь, если владелец предприятия воспользуется данными полученными в налоговом учете, он может войти в заблуждение, так как не все доходы и расходы предприятия учитываются при расчете налогооблагаемой базы.

Отличия бухгалтерского и налогового учета движения денежных средств предприятия, в частности доходов и расходов предприятия при формировании налогооблагаемой базы, заложены в различии основных нормативных документов в каждом из этих видов учета. Так, основными нормативными документами в области бухгалтерского учета движения денежных средств являются ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, ПБУ 9/99 и 10/99. Основным нормативным документом в области налогового учета движения денежных средств является НК РФ.

По правилам бухгалтерского учета при определении прибыли учитываются все движения денежных средств.

При налоговом же учете учитываются в составе прибыли не все поступления и расходования денежных средств в процессе хозяйственной деятельно-

сти предприятия, а лишь предусмотренный перечень доходов и расходов, указанные в ст.249, 250, 253, 254, 255, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 269 НК РФ. Также ст. 251 и 270 НК РФ содержат закрытый перечень доходов и расходов не учитываемых при исчислении налогооблагаемой прибыли.

В соответствии с вышеуказанным, в процессе ведения учета у предприятия возникают постоянные и временные разницы. Рассмотрим разницу формирования прибыли до налогообложения в бухгалтерском и налоговом учете на примере предприятия «А».

Допустим, за первый квартал на предприятии «А» наблюдалось следующее движение денежных средств:

- поступление денежных средств от покупателей продукции на сумму 100 тыс. руб.;
- выплата заработной платы работникам предприятия на сумму 30 тыс. руб.;
- отчисления с заработной платы работников на сумму 9 тыс. руб.
- оплачены консультативные услуги маркетинговому агентству в сумме 20 тыс. руб.

Итак, прибыль до налогообложения, формируемая в бухгалтерском учете, за первый квартал составила 41 тыс. руб.

Прибыль до налогообложения, формируемая в налоговом учете за первый квартал оказалась больше прибыли формируемой в бухгалтерском учете на сумму в 20 тыс. руб., и составила 61 тыс. руб.

Данная разница возникла по причине того, что консультационные услуги являются прочими (не бухгалтерскими) и не подлежат признанию в качестве расходов. Исходя из этого, предприятие понесет более высокие расходы по налогу на прибыль, чем ожидалось в бухгалтерском учете. В данной ситуации мы видим пример постоянной временной разницы.

Согласно ПБУ 18/02 под постоянными временными разницами понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

ПБУ 18/02 предусматривает следующие случаи возникновения постоянных разниц:

- превышение фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнание для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

– образование убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах.

– прочие аналогичные различия. [3]

В организации должен быть организован аналитический учет возникающих постоянных разниц. Форма регистра аналитического учета постоянных разниц является произвольной (электронная таблица, бухгалтерская справка и т.п.).

В связи с возникновением в бухгалтерском учете постоянных разниц, ПБУ 18/02 предусматривает расчет постоянного налогового обязательства (актива) и его бухгалтерский учет. Под постоянным налоговым обязательством (активом) понимается сумма налога, которая приводит к увеличению (уменьшению) налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство (актив) признается в том отчетном периоде, в котором возникла постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство в учете отражается проводкой Д 99.2 К 68.4. Постоянный налоговый актив отражается в учете обратной проводкой Д 68.4 К 99.2.

Величину постоянного налогового обязательства (актива) определяют как произведение постоянной разницы в отчетном периоде на ставку налога на прибыль по действующему законодательству.

Помимо постоянных разниц возможно возникновение временных разниц, обусловленных разными моментами признания доходов и расходов в учете. Данные разницы названы временными, так как они возникают, в отличие от постоянных разниц, в одном периоде, а погашаются в других.

Так, к возникновению расхождений в сумме прибыли до налогообложения в бухгалтерском и налоговом учете ведет различие методов признания доходов и расходов предприятия.

Допустим, в среднем за предыдущие четыре квартала размер выручки предприятия «А» от реализации товаров работ и услуг без учета НДС не превысил 1 000 000 руб. за каждый квартал. Исходя из этого, предприятие имеет право применять в налоговом учете кассовый метод признания полученных доходов и понесенных расходов. В то же время, в учетной политике предприятия «А» закреплён метод начислений в целях учета доходов и расходов. В этой ситуации целиком полагаться лишь на данные одного из методов нельзя. Рассмотрим возможные расхождения в сумме налогооблагаемой базы на конкретных примерах.

Допустим, предприятие реализовало продукцию в отчетном периоде, на расчетный счет предприятия от покупателя поступила выручка в сумме 80 тыс. руб., задолженность предприятия перед поставщиком сырья по изготовлению проданной продукции на сумму 45 тыс. руб. была начислена, но выплата не производилась. Тогда, прибыль в бухгалтерском учете (при применении предприятием метода начислений) составила 35 тыс. руб. (условный расчет, без учета остальных возможных доходов и расходов). В налоговом же учете (при при-

менении кассового метода) налогооблагаемая база значительно больше, а именно на величину начисленных но не перечисленных поставщику расходов, налогооблагаемая база равна 80 тыс. руб. В данном случае имеет место временная разница.

Как видно из примера, в целях упрощения учетной работы на предприятии, желательно, чтобы методы признания доходов и расходов предприятия совпадали.

В бухгалтерском учете применение кассового метода признания доходов и расходов противоречит допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности, однако его применение допускается малыми предприятиями.

Согласно ПБУ 18/02 под временными разницеми понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или других отчетных периодах.

Временные разницы ведут к образованию отложенного налога на прибыль, влияющего на величину уплачиваемого налога на прибыль в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Различают вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы – это те разницы, которые в будущем уменьшат сумму налоговых платежей предприятия. Данные разницы влекут за собой образование отложенных налоговых активов. Отложенный налоговый актив – это сумма, на которую в будущем и уменьшится налоговый платеж в предстоящих периодах.

Налогооблагаемые временные разницы имеют обратное действие. Они увеличивают будущие суммы налоговых платежей. Данные разницы влекут за собой образование отложенных налоговых обязательств. Отложенное налоговое обязательство представляет собой сумму, на которую в предстоящих периодах увеличится платеж по налогу на прибыль.

Итак, различия в бухгалтерском и налоговом учете движения денежных средств предприятия влечет возникновение ряда сложностей, в первую очередь у субъекта осуществляющего учет. Так как это требует от него знание всех тонкостей и особенностей как в налоговом, так и в бухгалтерском учете.

Различия в классификации для целей признания, а также в методах признания доходов и расходов организации влечет за собой образование постоянных и временных разниц, требующих обособленного учета и дополнительных вычислений. И это только часть разниц. Зачастую в повседневном учете возникают сотни их вариаций. Многие разницы могут быть устранены путем согласования учетной политики в области бухгалтерского учета и в области налогового. Однако оставшаяся часть может быть устранена лишь за счет снижения достоверности бухгалтерской отчетности, и конечно есть разницы, устранить которые никак не возможно.

На наш взгляд, наиболее оптимальными действиями в целях избежания проблем учета движения денежных средств предприятия является сближение бухгалтерского и налогового учета (в части применяемого метода признания

доходов и расходов), а также разработка единого перечня расходов включаемых в себестоимость продукции как для целей бухгалтерского, так и для целей налогового учета для избежания возникновения постоянных разниц.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ВТОРАЯ): ФЕДЕР. ЗАКОН РФ ОТ 05.08.2000 № 117-ФЗ (В РЕД. ОТ 23.07.2013) [ЭЛЕКТРОННЫЙ РЕСУРС]. – РЕЖИМ ДОСТУПА: СПРАВ.-ПРАВОВАЯ СИСТЕМА «КОНСУЛЬТАНТПЛЮС»

2. ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ» ОТ 06.12.2011 № 402-ФЗ (В РЕД. ОТ 23.07.2013) [ЭЛЕКТРОННЫЙ РЕСУРС]. – РЕЖИМ ДОСТУПА: СПРАВ.-ПРАВОВАЯ СИСТЕМА «КОНСУЛЬТАНТПЛЮС»

3. ПОЛОЖЕНИЕ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ «УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ» (В РЕД. ПРИКАЗА МИНФИНА РФ ОТ 24.12.2010 № 186Н) [ЭЛЕКТРОННЫЙ РЕСУРС]. – РЕЖИМ ДОСТУПА: СПРАВ.-ПРАВОВАЯ СИСТЕМА «КОНСУЛЬТАНТПЛЮС»

PROBLEMS OF THE ACCOUNTING OF CASH FLOW IN ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING OF THE ENTERPRISE

Skvortsova Julia Nikolaevna,

3rd year student, Department of Economics,

e-mail: skvortsova-y@mail.ru

Shegurova Valentina Pavlovna,

PhD, Associate Professor,

Ogarev Mordovia State University,

Saransk

In article the main reasons for emergence problems of a divergence of results of accounting and tax accounting are considered, and also the consequences arising in the form of constants and temporary differences are considered. Also offers on their elimination are provided in article.

Keywords: cash flow, accounting, tax accounting, profit, constant difference, temporary difference.