

Министерство образования и науки Российской Федерации

НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)  
Институт экономики и менеджмента  
Учебный офис высшей школы бизнеса

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ В ГЭК  
Руководитель ООП

канд. экон. наук, доцент

Каргин И.П. Каргин

« 5 » Июня 2018 г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА БАКАЛАВРА**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В РОССИЙСКОЙ И  
МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЯ МАЛОГО БИЗНЕСА**

по основной профессиональной образовательной программе подготовки бакалавров  
направление подготовки  
38.03.01 Экономика

Бугаева Дарья Александровна

Руководитель ВКР

канд. экон. наук, доцент

Сорокин М.А. Сорокин

« 04 » 06 2018 г.

Автор работы

студент группы 229156

Бугаева Д.А. Бугаева

Томск 2018

Министерство образования и науки Российской Федерации

НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ  
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)

Институт экономики и менеджмента  
Учебный офис высшей школы бизнеса

УТВЕРЖДАЮ

Руководитель ООП

канд. экон. наук, доцент

*Каргин* И.П. Каргин

« 25 » 10 2017

**ЗАДАНИЕ**

по подготовке выпускной квалификационной работы бакалавра

студенту Бугаевой Дарье Александровне группы № 229156

*фамилия, имя, отчество*

1. Тема ВКР «БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ В РОССИЙСКОЙ И МЕЖДУНОРАДНОЙ ПРАКТИКЕ НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЯ МАЛОГО БИЗНЕСА»

2. Срок сдачи студентом выпускной квалификационной работы бакалавра

в деканат 04.06.2018 г.

в ГЭК 08.06.2018 г.

3. Исходные данные к работе.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование особенностей ведения бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль для обеспечения сбора достоверной информации и своевременного выполнения обязательства по уплате налога на прибыль на примере ООО «Нордфиш-Регион». Для достижения поставленных целей были поставлены следующие задачи:

- рассмотреть понятие и экономическую сущность прибыли в бухгалтерском учете;
- охарактеризовать особенности налогового учета налога на прибыль;
- выявить особенности учета налога на прибыль в МСФО;
- рассмотреть организацию учета доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете;
- изучить особенности учета доходов в МСФО;
- провести анализ организации бухгалтерского и налогового учета прибыли в организации ООО «Нордфиш-Регион»;
- произвести расчет налога на прибыль ООО «Нордфиш-Регион»;

- разработка рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль в ООО «Нордфиш-Регион».

4. Краткое содержание работы.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав основной части, заключения, списка литературы и приложений.

В первой главе работы дано теоретическое обоснование организации бухгалтерского и налогового учета прибыли. Вторая глава выпускной квалификационной работы раскрывает особенности признания доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете. В третьей главе работы проанализированы особенности бухгалтерского и налогового учета прибыли в ООО «Нордфиш-Регион».

5. Указать предприятие, организацию по заданию или на примере которого выполняется работа: ООО «Нордфиш-Регион»

6. Перечень графического материала (с точным указанием обязательных чертежей, рисунков, таблиц). ВКР содержит 3 рисунка, 13 таблиц, 2 приложения.

7. Дата выдачи задания « 23 » 10 2014г.

Руководитель ВКР

И.А.Н. Рогов

Должность

[Подпись]

подпись

Серокин М.А.

инициалы, фамилия

Задание принял к исполнению

23.10.2014г.

[Подпись]

дата, подпись студента

## АННОТАЦИЯ

ВКР состоит из 64 страниц, 3 рисунков, 13 таблиц, 2 приложений, 62 источников литературы.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность ООО «Нордфиш-Регион».

Предметом исследования выступают теоретические и практические аспекты организации системы бухгалтерского и налогового учета прибыли в современных коммерческих организациях.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование особенностей ведения бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль для обеспечения сбора достоверной информации и своевременного выполнения обязательства по уплате налога на прибыль на примере ООО «Нордфиш-Регион».

Для достижения поставленных целей были поставлены следующие задачи:

- рассмотреть понятие и экономическую сущность прибыли в бухгалтерском учете;
- охарактеризовать особенности налогового учета налога на прибыль;
- выявить особенности учета налога на прибыль в МСФО;
- рассмотреть организацию учета доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете;
- изучить особенности учета доходов в МСФО;
- провести анализ организации бухгалтерского и налогового учета прибыли в организации ООО «Нордфиш-Регион»;
- произвести расчет налога на прибыль ООО «Нордфиш-Регион»;
- разработка рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль в ООО «Нордфиш-Регион».

Информационную базу исследования составляют учебные пособия; законодательные и другие нормативные акты, данные бухгалтерской отчетности ООО «Нордфиш-Регион»; материалы о методах оценки финансового состояния, опубликованные в периодической и специальной литературе.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав основной части, заключения, списка литературы и приложений.

В первой главе работы дано теоретическое обоснование организации бухгалтерского и налогового учета прибыли. Вторая глава выпускной квалификационной работы раскрывает особенности признания доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете. В третьей главе работы проанализированы особенности бухгалтерского и налогового учета прибыли в ООО «Нордфиш-Регион».

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
1. Теоретическое обоснование бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль	5
1.1 Прибыль в бухгалтерском учете	13
1.2 Налоговый учет налога на прибыль	16
1.3 Учет налога на прибыль в МСФО	23
2. Признание доходов и расходов организации	23
2.1 Учет доходов организации в бухгалтерском и налоговом учете	28
2.2 Учет расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете	32
2.3 Учет доходов в МСФО	35
3 Бухгалтерский и налоговый учет налога на прибыль в организации	35
3.1 Учет постоянных разниц	35
3.2 Учет временных разниц	44
3.3 Расчет налога на прибыль	47
Заключение	53
Список использованных источников и литературы	57
Приложение А Бухгалтерский баланс ООО «Нордфиш-Регион»	62
Приложение Б Отчет о финансовых результатах ООО «Нордфиш-Регион»	64

## ВВЕДЕНИЕ

Организация бухгалтерского и налогового учета это совокупность требований и составляющих построения учетного процесса с установкой на получение достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности предприятия и исполнения контроля за целесообразным использованием ресурсов. Ключевыми элементами системы организации бухгалтерского и налогового учета являются План счетов бухгалтерского учета, инвентаризация, бухгалтерская отчетность, первичный учет и документооборот, формы бухгалтерского учета. Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского и налогового учета на предприятии большое значение имеет разработка плана его организации. При выборе формы учета организации обязаны руководствоваться указаниями и инструкциями по этому вопросу, учитывать конкретные условия работы предприятия, хорошо знать преимущества и недостатки действующих форм бухгалтерского учета.

Актуальность рассмотрения данной темы подтверждается тем фактом, что налог на прибыль является одной из наиболее сложных категорий учета. Бухгалтер, рассчитывая сумму налога на прибыль, должен обладать необходимой квалификацией и знаниями, чтобы представить достоверную налоговую декларацию в налоговый орган. Это наиболее актуально ввиду того, что несвоевременная оплата налога может привести к существенным штрафам для организации, что несомненно ухудшает финансовое состояние предприятия в целом. Ввиду этого, каждому предприятию необходимо установить эффективную систему учета расчетов по налогам и сборам.

Действенная политика налогообложения так же необходима, как и производственная или рекламная стратегия, что обусловлено не только вероятностью экономии затрат за счет платежей в бюджет, но и обеспечением общей безопасности как самого предприятия, так и его должностных лиц. Осуществлять законные операции с наименьшими налоговыми потерями позволяет выработка оптимальных решений с производственной и хозяйственной деятельности. Оптимизация налогообложения – это система всевозможных схем и способов, позволяющая выбрать оптимальное решение для определенного случая хозяйственной деятельности организации.

Оптимизация налогообложения, осуществляемая законными методами, и прогнозирование возможных рисков обеспечивают стабильное положение организации на рынке, поскольку позволяют избежать больших убытков в результате хозяйственной деятельности.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность ООО «Нордфиш-Регион».

Предметом исследования выступают теоретические и практические аспекты организации системы бухгалтерского и налогового учета прибыли в современных коммерческих организациях.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование особенностей ведения бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль для обеспечения сбора достоверной информации и своевременного выполнения обязательства по уплате налога на прибыль на примере ООО «Нордфиш-Регион». Для достижения поставленных целей были поставлены следующие задачи:

- рассмотреть понятие и экономическую сущность прибыли в бухгалтерском учете;
- охарактеризовать особенности налогового учета налога на прибыль;
- выявить особенности учета налога на прибыль в МСФО;
- рассмотреть организацию учета доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете;
- изучить особенности учета доходов в МСФО;
- провести анализ организации бухгалтерского и налогового учета прибыли в организации ООО «Нордфиш-Регион»;
- произвести расчет налога на прибыль ООО «Нордфиш-Регион»;
- разработка рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль в ООО «Нордфиш-Регион».

Информационную базу исследования составляют учебные пособия; законодательные и другие нормативные акты, данные бухгалтерской отчетности ООО «Нордфиш-Регион»; материалы о методах оценки финансового состояния, опубликованные в периодической и специальной литературе.

Методологической основой работы послужили методы анализа и синтеза, группировки и сравнения, горизонтальный и вертикальный анализ, факторные и расчетно-аналитические методы, анализ коэффициентов.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав основной части, заключения, списка литературы и приложений.

В первой главе работы дано теоретическое обоснование организации бухгалтерского и налогового учета прибыли. Вторая глава выпускной квалификационной работы раскрывает особенности признания доходов и расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете. В третьей главе работы проанализированы особенности бухгалтерского и налогового учета прибыли в ООО «Нордфиш-Регион».

## 1. Теоретическое обоснование бухгалтерского и налогового учета налога на прибыль

### 1.1 Прибыль в бухгалтерском учете

В современных условиях рыночной экономики основой экономического развития является прибыль, которая представляет собой один из самых важных показателей эффективности работы предприятия, и являющийся основным источником его функционирования. Так с помощью прибыли у предприятия есть возможность выполнять свои обязательства перед бюджетом, внебюджетными фондами, а так же перед другими организациями. Одной из основных задач, стоящих перед бухгалтерским учетом предприятия, является полнота и достоверность исчисления и распределения положительного финансового результата<sup>1</sup>.

Прибыль, самая известнейшая с давних времен категория, взявшая новое содержание в современных условиях экономического развития страны. Многие малые и крупные предприятия нацелены на получение максимальной прибыли от своей деятельности, так как прибыль, являясь основной движущей силой рыночной экономики, может обеспечивать интересы собственником организации, ее работников и государства. Поэтому, руководители и финансовые менеджеры определяют необходимость постоянного совершенствования методов наиболее эффективного управления формированием и распределением прибыли в процессе хозяйственной деятельности<sup>2</sup>.

Сама по себе прибыль является достаточно содержательным показателем, который характеризует различные аспекты деятельности предприятия.

В настоящее время в России, проблема правильности учета и распределения прибыли становится наиболее актуальной. Планирование, прогнозирование и анализ учета финансового результата предприятия необходим на каждой стадии производства.

Прибыль предприятия получают главным образом от реализации продукции и видов деятельности. Прибыль – это реализованная часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты хозяйствования за вложенный капитал и риск осуществления предпринимательской деятельности. Количественно она представляет собой разность между выручкой и полной себестоимостью реализованной продукции. Это значит, что чем больше предприятие реализует рентабельной продукции, тем больше

---

<sup>1</sup> Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / Майбуров И.А. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. С. 43.

<sup>2</sup> Кузьменко В.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие / под ред. В.В. Кузьменко. - СПб.: ГИОРД, 2016. С. 122.

получит прибыли. Следовательно, тем лучше его финансовое состояние. Прибыль – наиболее простая и одновременно наиболее сложная категория рыночной экономики. Ее простота определяется тем, что она является стержнем и главной движущей силой экономики рыночного типа, основным побудительным мотивом деятельности предпринимателей в этой экономике. В то же время ее сложность определяется многообразием сущностных сторон, которые она отражает, а также многообразием обликов, в которых она выступает. Предпринимательская прибыль представляет собой часть прибыли предприятия, поступающей в распоряжение собственника предприятия. Она направляется на расширение производства или личное потребление. Как экономическая категория прибыль выполняет несколько функций: оценочную и стимулирующую. В оценочной функции прибыль характеризует экономический эффект, полученный в результате деятельности предприятия. В этом случае она является универсальным показателем. Для оценки конкретных сторон эффективности производства применяется система абсолютных и относительных показателей. Стимулирующая функция состоит в том, что прибыль является основным элементом источников финансовых ресурсов и резервов предприятий. А осуществление принципа самофинансирования зависит от величины получаемой прибыли, так как доля прибыли, которая остается в распоряжении предприятия, должна быть достаточной для финансирования определенных мероприятий<sup>3</sup>.

Однако можно выделить такую функцию прибыли – как основного источника доходов государства. При этом ее значение полностью зависит от системы государственного регулирования экономики и деятельности предприятий. Более того, прибыль выражает сложные экономические отношения между предпринимателями и работниками по поводу оплаты труда; между предпринимателями и государством по поводу взаимоотношений с бюджетом и государственными центральными фондами; между предпринимателями и инвестиционными ресурсами и т. д.<sup>4</sup>

При изучении прибыли стоит обратить внимание, что в настоящее время используется несколько видов прибыли, таких как, бухгалтерская, валовая, прибыль до налогообложения, чистая и т.д.

---

<sup>3</sup> Малис Н.Н. Налог на прибыль ждут перемены / Малис Н.Н. // Налоговый вестник. – 2017. - №8.

<sup>4</sup> Стародубцева И.Н. Налог на прибыль. Сложные моменты / под ред. И.Н. Стародубцевой, НалогИнфо, 2017. С. 75.

Бухгалтерская прибыль (убыток) – это конечный финансовый результат, выявленный в отчетном периоде на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса<sup>5</sup>.

Валовая прибыль – разница между нетто-выручкой от продажи товаров, продукции, работ, услуг и себестоимостью этих продаж без условно-постоянных управленческих расходов и затрат по сбыту (коммерческих расходов).

Чистая прибыль формируется в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», которая соответствует нераспределенной прибыли. В отчете отсутствует бухгалтерская прибыль, но ее можно определить как сумму прибыли (убытка) до налогообложения и чрезвычайных доходов, уменьшенную на чрезвычайные расходы.

Прибыль (убыток) до налогообложения представляет собой прибыль (убыток) от обычной деятельности за минусом налоговых и иных аналогичных платежей, которые государство изымает из части прибыли, полученной организацией<sup>6</sup>.

Задача определения финансового результата предприятия – один из наиболее главных и сложных вопросов, стоящих перед бухгалтером. Очень много исследований было проведено на данную тематику, что позволило выделить различные виды прибыли, одним из которых является бухгалтерская прибыль, которая тесно соприкасается с понятием экономической прибыли.

Бухгалтерская прибыль представляет собой общую валовую прибыль, положительный финансовый результат, рассчитанный по данным бухгалтерского учета предприятия за отчетный период. Рассчитывается она учитывая все хозяйственные операции, принимая во внимание статьи баланса.

Понятие бухгалтерской прибыли основывается на двух основных идеях: идея стабилизации благосостояния или сбережения капитала, идея результативности, или наращивания капитала.

Первая идея определяет прибыль как прирост в течении отчетного периода средств, вложенных собственниками предприятия и является следствием улучшения благосостояния предприятия. Эта идея основывается на мыслях Адама Смита, который утверждал, что прибыль представляет собой сумму, которая расходуется без посягательств на капитал.

Иногда эту идею называют идеей прибыли, которая основана на изменениях в балансе предприятия (где актив - средства, а пассив – источники). Эти способом, доходы признаются только при увеличении актива или при уменьшении пассива, а расходы,

---

<sup>5</sup> Анисимова Л. Налог на прибыль организаций: основные проблемы и направления совершенствования. М.: ИЭПП, 2016. С. 83.

<sup>6</sup> Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет / Н.Л.Вещунова. – М.: Проспект, 2014. С. 137.

соответственно, наоборот. Иными словами, прибыль является увеличением экономических ресурсов, которые имеются у предприятия, а убыток – их уменьшение

Вторая идея представляет прибыль как разницу доходов и расходов предприятия. Прибыль является результатом правильного разнесения выручки и расходов по тем или иным отчетным периодам. Таким образом, доходы и расходы признаются в качестве актива и пассива, даже если они относятся к будущим периодам. На этой идее основывается метод двойной записи в бухгалтерии, с помощью которой определяется двойной финансовый результат (статистическая и финансовая модель баланса)<sup>7</sup>.

На практике чаще используется концепция стабилизации благосостояния, и прибыль определяется путем изменения активов и пассивов. Однако используется и вторая идея. Свидетельством чего является использование двух видов бухгалтерской прибыли: объединенной прибыли, как итог изменения капитала с помощью всех операций и операционной прибыли, которая отражает целесообразность основной деятельности за отчетный период<sup>8</sup>.

Бухгалтерская прибыль (Пб) – это есть разница между валовыми доходами (Дв) и внешними, явными издержками (Ияв).

$$\text{Пб} = \text{Дв} - \text{Ияв} \quad (1)$$

Валовые доходы (Дв) – суммарный годовой доход в денежном выражении, который предприятия получают в результате своей деятельности. Определяется как разница между выручкой и расходами, затраченными на ее получение.

Внешние (явные) издержки (Ияв) – затраты на производство товара. В бухгалтерском учете отражены в виде себестоимости. Эти затраты всегда перекладываются на потребителей данного товара. К ним относятся: материальные затраты, оплата труда, проценты за кредиты и займы<sup>9</sup>.

Также балансовая прибыль включает в себя такие элементы:

а) прибыль от реализации продукции, работ, услуг (Пр) - характеризует чистый доход на предприятии;

б) прибыль от реализации основных фондов предприятия (Пи) – характеризует доход от реализации основных фондов за вычетом рекламы для привлечения покупателя и транспортировку;

---

<sup>7</sup> Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности: в помощь финансовому директору, главному бухгалтеру, бухгалтеру / И.Е. Глушков. – Новосибирск: Экор-книга, 2014. С. 271.

<sup>8</sup> Кисилевич Т.И. Практикум по налоговым расчетам: Учеб. пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «Финансы и статистика», 2015. С. 129.

<sup>9</sup> Григоренко Д.Ю. Обсуждаем сложные вопросы исчисления налога на прибыль / Григоренко Д.Ю. // Российский налоговый курьер. – 2015. - №20.

в) прибыль от внереализационных операций (Пво) – характеризует доход от различных операций, не относящихся к основной деятельности фирмы. Это могут быть доходы от финансовых вложений, от сдачи в аренду основных фондов<sup>10</sup>.

Поэтому формула балансовой прибыли может выглядеть так:

$$Пб = Пр + Пи + Пво. \quad (2)$$

Для того, чтобы увеличить и управлять балансовой прибылью, необходимо знать и учитывать факторы, которые влияют на данный показатель.

Существует две основные группы факторов: внешние и внутренние.

Внутренние факторы – полностью обусловлены всеми процессами, которые происходят внутри предприятия. Могут быть производственными (экстенсивные и интенсивные) и непроизводственными. К ним относятся:

- а) уровень управления;
- б) грамотность руководителей;
- в) конкурентоспособность продукции;
- г) степень организации производства;
- д) мощность оборудования;
- ж) производительность труда;
- и) эффективность планирования<sup>11</sup>.

Внешние факторы – факторы, которые не зависят от деятельности предприятия, факторы внешней среды, но они могут оказывать существенное влияние на показатель прибыли. К ним относятся:

- а) условия рынка;
- б) уровень цен на сырье и ресурсы;
- в) способы и нормы амортизации;
- г) природные явления;
- д) государственная политика регулирования цен, тарифов, штрафов<sup>12</sup>.

Планирование прибыли предусматривает построение прогнозов по норме прибыли и возможностям ее использования, текущее и оперативное планирование, моделирование распределение и использование прибыли предприятия.

---

<sup>10</sup> Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет 9-е изд. Учебное пособие для вузов./В.П.Астахов. – М.: Издательство Юрайт, 2011. С. 506.

<sup>11</sup> Горячев С. Налог на прибыль: 6:1 в пользу налогоплательщиков / Горячев С. // Практическая бухгалтерия. – 2014. - №10.

<sup>12</sup> Бакаев А.С. Бухгалтерский учет: учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Врублевский и др.; Под ред. П.С. Безруких.- М.: Бухгалтерский учет, 2013. С. 154.

В условиях стабильных цен и предсказуемых условиях хозяйствования распространено текущее планирование на период 1 года. При нестабильной ситуации прибегают к кратковременному планированию на период квартал, полугодие.

Непосредственный процесс прогнозирования прибыли заключается в создании методов управления прибылью фирмы на определенный период, который определяет систему долговременных целей формирования и распределения прибыли, соответственно стратегическому развитию предприятия<sup>13</sup>.

Используются следующие методы планирования: метод прямого счета, аналитический метод и метод операционного рычага.

Балансовая прибыль, как и любой другой вид прибыли, выполняет определенные функции. Такие как:

а) воспроизводственная функция, которая заключается в том, что показатель прибыли ориентирует предприятие на улучшение своих результатов, а именно повышение доходов и сокращение издержек;

б) контрольная функция – один из основных показателей эффективности предприятия. Является важнейшим источником накопления доходов государственного бюджета;

в) стимулирующая функция – стимулирует к постоянному прогрессу во всех сферах деятельности предприятия.

Несмотря на свою важность, данный показатель все же имеет определенные недостатки. Вот одни из главных:

а) сложно выделить однозначную формулировку понятия бухгалтерская прибыль;

б) так как разные страны используют различные методы для определения доходов и расходов, то показатели прибыли на разных предприятиях могут быть несопоставимы;

в) в связи с изменениями цен, вызванными инфляцией, сложно сопоставить данные по показателям, рассчитанным в разных отчетных периодах<sup>14</sup>.

Прибыль, которая отражается в бухгалтерской отчетности, не дает возможности оценить накоплен или израсходован капитал предприятия за тот или иной отчетный период, так как бухгалтерской отчетности не отражаются полностью все экономические затраты на привлечение долгосрочных ресурсов. Не учитывается фактор того, что

---

<sup>13</sup> Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Н.П.Кондраков. – М.: Инфра-М, 2013. С. 311.

<sup>14</sup> Черемисина С. В. Бухгалтерский и налоговый учет : учебное пособие / С. В. Черемисина, Н. А. Тюленева, А. А. Земцов ; под ред. А. А. Земцова. Томск: Издательский Дом Томского государственного университета , 2014.

использование долгосрочных ресурсов обходится предприятию значительно дороже, чем сумма выплаченных процентов.

Можно предположить, что стоимость долгосрочных ресурсов близка к величине процентов, которые по ним выплачиваются, но, так или иначе, стоимость использования акционерного капитала не может быть ограничена уплаченными дивидендами. Например, чтобы привлечь в свой бизнес капитал, компания должна обеспечить доходность вложений, которую можно сопоставить с аналогичными вложения с подобными рисками. Иначе инвестора не заинтересует данный проект<sup>15</sup>.

Экономическая точка зрения показывает, что капитал фирмы приумножается, когда выгода от использования долгосрочных ресурсов больше, чем затраты на их привлечение.

Иными словами, по бухгалтерским показателям предприятие может быть прибыльным, но, в то же время, терять свой капитал. И именно это привело к тому, что начали активно использовать термин «экономической прибыли».

Эти два вида прибыли отличаются тем, балансовая прибыль превосходит экономическую прибыль на величину затрат неиспользованных ресурсов. В связи с этим, именно экономическая прибыль является основным критерием для определения эффективности возможностей предприятия.

В бухгалтерском учете для обобщения информации о формировании конечного финансового результата применяется накопительный счет 99 «Прибыли и убытки». Отчетным периодом по всем видам деятельности является отчетный год. Хозяйственные операции организаций находятся на активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки» постепенно нарастающим итогом с начала отчетного периода (по кумулятивному методу). По соотношению дебетового и кредитового оборотов можно выявить следующее: если по обороту кредиту превышает оборот по дебету, то результат проявляется в виде сальдо по кредиту данного счета и показывает размер прибыли (доходах) организации. В случае превышения оборота по дебету над оборотом кредиту отражается как сальдо по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и показывает размеры убытков, потерь или расходов организации. Прибыль/убыток от обычных видов деятельности отражается в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Так же на счете 99 учитываются прочие виды деятельности за отчетный месяц в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», такие как чрезвычайные потери и расходы (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация и т.п.). Убытки отражаются в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» с кредита счетов материальных ценностей, которые были утеряны или израсходованных

---

<sup>15</sup> Козлова Е.П. Бухгалтерский учет. – М.: «Финансы и статистика», 2016. С. 92.

при ликвидации последствий чрезвычайных ситуаций, расчетов с персоналом по оплате труда занятых ликвидацией последствий стихийных бедствий.<sup>16</sup>

Суммы начисленного расхода по налогу на прибыль, непрерывных обязательств и суммы, относящиеся к налоговым санкциям в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» отображают по дебету счета 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, для определения конечного финансового результата ежемесячно списывается:

а) финансового результата от продаж (основной деятельности), одной из следующих проводок, в зависимости от полученного финансового результата:

- 1) Дт 90-9 «Прибыль/убыток от продажи» – Кт 99 «Прибыли и убытки»  
– прибыль от продаж;
- 2) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 90-9 – «Убыток от продаж»;

б) финансового результата от прочих операций (сальдо прочих доходов и расходов):

- 1) Дт 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – Кт 99 «Прибыли и убытки» - превышение прочих доходов над прочими расходами;
- 2) Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - превышение прочих расходов над прочими доходами;

Начисление налога на прибыль организаций и штрафов по нему отражается по дебету счета 99 проводкой: Дт 99 «Прибыли и убытки» – Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен налог на прибыль, а также штрафные санкции по налогу на прибыль.

В итоге на счете 99 «Прибыли и убытки» отражается чистая прибыль организации, которая является главным показателем финансового анализа и предоставляет итоговую прибыль, оставшуюся после вычета всех затрат и налогов. По завершению отчетного года составляется годовая бухгалтерская отчетность и счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

Бухгалтерская отчетность является источником информации об имущественном и финансовом положении организации, а также о конечных результатах ее хозяйственной деятельности, которая составляется на основании данных бухгалтерского учета. Итоговые цифры в отчете о доходах и расходах за отчетный период показывают - из чего сложился финансовый результат организации. Данные суммы можно сопоставить с предшествующим годом и увидеть динамику финансового положения организации. В заключении можно сделать вывод о том, при ведении бухгалтерского учета сложно

---

<sup>16</sup> Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2017. С. 79.

преуменьшить значимость правильного оформления счета 99 «Прибыль и убытки», так как именно по нему складывается вывод о результатах работы организации, планируется дальнейшая стратегия для эффективного ведения бизнеса и определяется размер налогового обязательства по налогу на прибыль.

## 1.2 Налоговый учет налога на прибыль

Налог на прибыль предприятий и организаций в Российской налоговой системе занимает одно из первых мест. Он выступает в качестве инструмента, который позволяет перераспределять национальный доход и является основным источником федерального, регионального и местных бюджетов.

Налог на прибыль - это федеральный налог. Законодательство РФ определяет и закрепляет актами плательщиков налога, объекты налогообложения, размеры ставок, виды льгот и сроки уплаты. Все это является фиксированным и подлежит корректировке в установленном порядке с помощью уточнений внесенных в налоговое законодательство. Основная цель функционирования любой организации является получение прибыли, а прибыль в свою очередь является источником уплаты налогов. Так как рассматриваемый налог является прямым, то соответственно на прямую воздействует на экономический потенциал налогоплательщика, тем самым дает возможность активному воздействию государства на развитие экономики через механизм его применения. Такая тесная взаимосвязь позволяет государству регулировать экономические процессы, ограничивать или стимулировать ту или иную деятельность, инвестиционную активность в различных отраслях экономики и регионах. Однако, налоги очень острый инструмент, который может оказывать различное влияние на функционирование работы предприятия. Например, государство, установив чрезмерно высокие ставки налога на прибыль, у предприятия могут появиться финансовые проблемы, что приведет к свертыванию производства. Поэтому соблюдение баланса и рамок, позволяет государству широко использовать налоговые методы в регулировании экономики и иметь существенный источник доходов бюджета<sup>17</sup>.

Начиная с 1 января 2002 г. взимание налога на прибыль организаций в РФ осуществляется в соответствии с главой 25 НК. С момента введения ее в действие в налогообложении прибыли произошли существенные изменения, которые можно обобщить следующим образом:

---

<sup>17</sup> Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в РФ: Учебник для вузов. – 7-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2014. С. 305.

а) была значительно снижена ставка налога – с 35 до 24% (а для некоторых видов деятельности, например банков, кредитных, страховых организаций, брокерских контор, ставка снижена с 43 до 24%). С 1 января 2009 г. ставка нал снижена до 20%;

б) снижение ставки налога сопровождалось отменой многочисленных льгот;

в) было отменено ранее действовавшее Положение о составе затрат, в соответствии с которым до 1 января 2002 г. учитывались расходы и рассчитывалась налогооблагаемая прибыль. В настоящее время в НК содержатся вся необходимая информация и нормы для исчисления налога на прибыль;

г) с 1 января 2002 г. для исчисления налогооблагаемой прибыли и самого налога необходимо ведение налогоплательщиком дополнительного налогового учета, поскольку установленный НК порядок формирования сумм доходов и расходов определения доли расходов, учитываемых в текущем налоговом периоде, порядок формирования резервов и т.п. для целей налогообложения существенно отличается от порядка, применяемого в бухгалтерском учете. В связи с этим появилось ощутимое различие между данными бухгалтерского и налогового учета<sup>18</sup>.

В соответствии с Налоговым кодексом основные элементы налога на прибыль<sup>19</sup>:

а) Налогоплательщики налога на прибыль:

1) Российские организации;

2) Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

б) Объект налогообложения по налогу на прибыль организаций – прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью признается:

1) для российских организаций, не являющихся участниками консолидированной группы налогоплательщиков, - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, - полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;

---

<sup>18</sup> Осипов Д.В. О налоге на прибыль / Осипов Д.В. // Налоговый вестник. – 2016. - №12

<sup>19</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изм. и доп. на 19.02.2018 г.): // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 23.03.2018)

3) для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации.

в) Налоговая база.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащее налогообложению.

г) Налоговые ставки.

Налоговая ставка устанавливается в размере 20 процентов. При этом:

1) сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2 процентов (3 процентов в 2017 - 2020 годах), зачисляется в федеральный бюджет;

2) сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 18 процентов (17 процентов в 2017 - 2020 годах), зачисляется в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, законами субъектов Российской Федерации может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков. При этом указанная налоговая ставка не может быть ниже 13,5 процента (12,5 процента в 2017 - 2020 годах)<sup>20</sup>.

д) Налоговый период. Отчетный период.

Налоговым периодом по налогу признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

ж) Порядок исчисления налога и авансовых платежей

Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода, налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа.

и) Сроки и порядок уплаты налога и налога в виде авансовых платежей.

---

<sup>20</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изм. и доп. на 19.02.2018 г.): // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 23.03.2018)

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период статьей 289 НК РФ.

Авансовые платежи по итогам отчетного периода уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и (или) авансовых платежей по налогу, особенностей исчисления и уплаты налога обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения, соответствующие налоговые декларации.

### 1.3 Учет налога на прибыль в МСФО

МСФО 12 «Налоги на прибыль» позволяет достоверно отразить в отчетности текущие и будущие налоговые последствия хозяйственной деятельности фирмы.

Основной задачей МСФО 12 «Налоги на прибыль» является достоверное представление в отчетности информации о налоге на прибыль. Решаемая стандартом задача заключается в том, чтобы показать в отчетности:

- а) текущие налоговые последствия произведенных компанией операций;
- б) будущие налоговые последствия операций, проведенных в отчетном периоде<sup>21</sup>.

Сфера применения стандарта ограничивается учетом налогов на прибыль, под которыми понимаются налоги, рассчитываемые на основе прибыли:

- а) в соответствии с национальным налоговым законодательством;
- б) согласно требованиям зарубежного налогового законодательства;
- в) включая налоги от источника выплаты, уплачиваемые дочерними, ассоциированными и совместными фирмами при распределении прибыли в пользу отчитывающейся компании<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> Никитина Т. Статус МСФО в России [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2013. - №11. – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfopractice.ru/> (дата обращения: 13.05.2018)

Налоговая информация должна обладать определенными качествами, чтобы ее присутствие в отчетности позволяло пользователям принимать эффективные экономические решения. Это означает, что сформированная информация о текущем и отложенном налоге на прибыль должна быть:

- а) полезна пользователям;
- б) уместна (своевременна, существенна и представляла ценность для прогнозов тенденции развития фирмы);
- в) достоверна (отсутствие в представляемой информации существенных ошибок и необъективных оценок);
- г) понятна различным пользователям (лаконично детализирована и однозначна);
- д) сопоставима (обладала сравнимостью показателей за несколько периодов, в том числе с отчетностью других фирм).

Налоговые активы (обязательства), формирование которых рассматривает стандарт, взаимосвязаны с термином «налоговая стоимость». В стандарте расшифровываются 2 ее вида – в отношении активов (НСА) и обязательств (НСО):

- а) НСА – это сумма, вычитаемая из любых налогооблагаемых поступающих в компанию экономических выгод при возмещении балансовой стоимости данного актива;
- б) НСО – это балансовая стоимость обязательства за вычетом сумм, подлежащих в будущем вычету в налоговых целях в отношении данного обязательства.

Рассмотрим подробнее расчет НСА и НСО на примерах.

Приведем пример определения НСА.

По данным налогового учета (НУ) в компании числится электронное оборудование для производства изделий из полиэтилена первоначальной стоимостью 60 млн руб. Налоговая амортизация составила в текущем и предыдущих периодах 15 млн руб. и уже учтена при определении налоговых обязательств<sup>23</sup>.

В дальнейшем предполагается, что:

- а) оставшаяся сумма первоначальной стоимости оборудования будет вычитаться в последующих периодах (в виде амортизации или вычета при выбытии оборудования);
- б) полученная от использования оборудования выручка и прибыль от его продажи подлежат налогообложению, а убыток от его выбытия – вычету в налоговых целях.

НСА = 45 млн руб. (60 - 15).

---

<sup>22</sup> Крапивенцева С. Новое в МСФО в 2015 году [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2015. - №1. . – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfopractice.ru/> (дата обращения: 01.05.2018).

<sup>23</sup> Крапивенцева С. Отличия учета по МСФО от РСБУ: принципы vs правила [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2016г. - №1. – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfopractice.ru/> (дата обращения: 01.05.2018).

Приведем пример определения НСО.

Компания получила кредит в банке – 300 млн руб. (балансовая стоимость кредита на отчетную дату). При этом погашение займа не будет иметь для фирмы налоговых последствий.

НСО = 300 млн руб. (300 - 0).

Помимо НСА и НСО стандарт рассматривает ситуации, когда статья имеет налоговую стоимость, но в балансе как отдельный актив или обязательство не признается. Здесь речь идет о НСЗ – налоговой стоимости затрат.

К примеру, затраты на исследования учитываются в бухучете (БУ) в периоде их совершения, а в целях НУ – в более поздние периоды. Разница между НСЗ (суммой, которую в НУ можно принять к вычету в будущем) и балансовой стоимостью затрат (нулевой) представляет собой вычитаемую временную разницу, порождающую отложенный налоговый актив (ОНА). Этот показатель будет рассмотрен подробнее в следующем разделе.

Стандарт расшифровывает отложенные налоговые активы (ОНА) и отложенные налоговые обязательства (ОНО) следующим образом:

ОНА – подлежащие возмещению в будущих периодах суммы налогов на прибыль в отношении:

- а) вычитаемых временных разниц (ВВР);
- б) неиспользованных и перенесенных на будущее налоговых убытков и налоговых льгот.

ОНО – подлежащие уплате в последующих периодах суммы налога на прибыль в отношении налогооблагаемых временных разниц (НВР)<sup>24</sup>.

Если в момент погашения или возмещения балансовой стоимости актива или обязательства возникают временные разницы, приводящие в будущих периодах к налогооблагаемым суммам, – это НВР. Если разницы приводят к вычитаемым из налога суммам, речь идет о ВВР.

Отдельно необходимо остановиться на нюансах возникновения ОНА в отношении неиспользованных и перенесенных на будущее налоговых убытков и налоговых льгот. Наличие неиспользованных налоговых убытков в значительной степени подтверждает предположение о том, что в будущем налогооблагаемой прибыли может и не появиться. Поэтому фирма признает ОНА только в той степени, в которой у нее:

- а) имеются в достаточном объеме НВР;

---

<sup>24</sup> Ткаченко Л.И. Актуальность и проблемы подготовки специалистов финансово-учетной сферы в соответствии с МСФО // Проблемы учета и финансов. - 2014.- № 4(16). – С.77-80

б) существует убедительное свидетельство того, что в будущем появится налогооблагаемая прибыль, в счет которой получится зачесть неиспользованные налоговые убытки или льготы.

Если у фирмы имеются непризнанные ОНА, в конце каждого отчетного периода ей необходимо повторно производить процедуру их оценки. Признать ранее непризнанный ОНА можно, если у фирмы в будущем появится налогооблагаемая прибыль в необходимом для возмещения ОНА размере.

Чтобы оценить суммы ОНА и ОНО, необходимо:

а) обладать информацией об ожидаемых ставках налога на прибыль, которые возможны к применению в периоде реализации актива или погашения обязательства (п. 47 МСФО 12);

б) рассчитывать средние ставки, ожидаемые к применению к налогооблагаемой прибыли тех периодов, в которых предположительно ожидается восстановление временных разниц, – в ситуации, если к прибыли применяются разные ставки налога.

ОНА и ОНО не подлежат дисконтированию (п. 54 МСФО 12).

Балансовую стоимость ОНА необходимо:

а) повторно оценивать в конце отчетного периода;

б) уменьшить ОНА в той мере, в которой вероятная прибыль недостаточна для реализации выгоды, связанной с ОНА (частично или полностью);

в) восстановить вышеуказанное уменьшение при достаточности прогнозируемой прибыли.

Подавляющая масса ОНА и ОНО появляются при несовпадении периодов признания дохода (расхода) для целей БУ и НУ. При этом возникающие отложенные налоги признаются в составе прибыли и убытка за исключением ситуаций, когда налог возникает в результате объединения бизнесов или от операции, признаваемой в составе:

а) прочего совокупного дохода;

б) собственного капитала.

Изменение балансовой стоимости ОНА и ОНО возможно даже в условиях отсутствия изменений в сумме соответствующих временных разниц (п. 60 МСФО 12). К примеру, такое возможно, когда:

а) произошли изменения ставок налогов (или налогового законодательства);

б) пересмотрена оценка возмещаемости ОНА;

в) изменился предполагаемый способ возмещения актива.

Взаимозачет ОНА и ОНО требуется производить, если совпали следующие условия (п. 74 МСФО 12):

а) фирма имеет право (юридически защищенное) на зачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств;

б) ОНА и ОНО относятся к налогам на прибыль, взимаемым одним и тем же налоговым органом.

В отношении последнего условия должны соблюдаться определенные правила:

а) налоги взимаются с одной и той же фирмы;

б) или с разных фирм, планирующих реализовать эти активы либо произвести расчет по текущим налоговым активам и обязательствам и погасить эти обязательства одновременно в каждом из будущих периодов, в котором предполагается погашение (возмещение) ОНА или ОНО<sup>25</sup>.

Расходы и доходы по налогу на прибыль в отчетности подлежат раскрытию по отдельности. Требуемую пояснений информацию можно объединить в следующие группы:

а) детализирующие показатели;

б) объясняющие;

в) прочие.

Группа детализирующих показателей включает компоненты расхода (дохода) по налогу. Например:

а) признанные в отчетном периоде корректировки в отношении текущего налога предыдущих периодов;

б) величина расхода (дохода) по отложенному налогу, возникшая из-за изменившихся налоговых ставок (или появления новых налогов);

в) иные описанные стандартом и установленные фирмой показатели.

К объясняющим можно отнести информацию (например):

а) расшифровывающую взаимосвязь между доходом (расходом) по налогу на прибыль и бухгалтерской прибылью;

б) поясняющую изменения в применяемых в текущем периоде ставках налога (по сравнению с предыдущим периодом).

В группе «прочие» может содержаться обширная совокупность разнообразной информации. С ее помощью фирма раскрывает и детализирует те показатели и условия, которые считает необходимым для подробного раскрытия в отчетности данных о налоговых обязательствах (текущих и будущих).

---

<sup>25</sup> Черник Д.Г. Налоги и налогообложение: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. Д.Г. Черника. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. С. 158.

Компании, не применяющие международные стандарты, используют отечественную «нормативку» в виде ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (приказ Минфина от 19.11.2002 № 114н). При кажущемся сходстве в наименованиях указанные стандарты имеют принципиальные различия. Рассмотрим некоторые из них:

а) «Целевые» различия

К примеру, стандарт акцентирует снятие не на ведении учета расчетов по налогу на прибыль, а на отражении информации об этом налоге в отчетности. Основная задача ПБУ 18/02 – детализировать взаимосвязь между двумя показателями: бухгалтерской прибылью и налогооблагаемой базой по налогу на прибыль (рассчитанной по данным НУ).

б) Терминология

ПБУ 18/02 оперирует двумя видами налоговых разниц:

- 1) постоянные – это доходы и (или) расходы, отражаемые в бухучете, но не участвующие при расчете налога на прибыль;
- 2) временные – это разницы между данными БУ и НУ при несовпадении моментов признания доходов и (или) расходов.

Международный стандарт применяет только понятие «временные разницы» и при этом вкладывает в него несколько иной смысл, чем ПБУ 18/02.

Стандартом применяется балансовый подход - временные разницы определяются через различия между налоговой и балансовой оценкой активов и обязательств.

в) Различия в подходах и методах

Данные различия заключаются в следующем:

- 1) ПБУ 18/02 нацелено на расчет текущего налога на прибыль по информации из БУ посредством постоянного мониторинга всех без исключения возникающих между БУ и НУ различий;
- 2) МСФО 12 направляет усилия на расчет отложенных налогов (текущих и будущих), не ставя при этом задачу рассчитать налог на прибыль по данным БУ (хотя справляется и с ней).

Помимо вышеуказанных различий существуют и другие, показывающие методологическое «отставание» отечественного стандарта от международного.

Например:

- 1) отсутствие возможности формирования ОНА и ОНО при применении ПБУ 18/02 не с начала деятельности фирмы (при успешности решения данной задачи МСФО 12);

2) необходимость постоянного начисления отложенных налогов в течение отчетного года исходя из требований ПБУ 18/02 (при однократном единовременном применении МСФО 12 – на отчетную дату)<sup>26</sup>.

Таким образом, налог на прибыль МСФО 12 рассматривает как сложносоставной показатель, в отношении которого требуется отражение в отчетности не только текущих, но и будущих отложенных налогов.

Для достоверного отражения отложенных налогов требуется правильная оценка и обоснованное признание связанных с прибылью и налогами показателей (временных разниц, налоговых активов и обязательств и др.).

Неопределенные налоговые позиции - это возникающие в результате неопределенностей в налоговом учете риски, которые можно условно разделить на две группы:

- 1) риски по налогу на прибыль;
- 2) риски, связанные с налогами, отличными от налога на прибыль, например НДС.

Такое разделение обусловлено тем, что в части неопределенных налоговых позиций по большинству налогов следует применять МСФО (IAS) 37, в то время как для налога на прибыль можно использовать как МСФО (IAS) 37, так и МСФО (IAS) 12.

Дело в том, что когда существует неопределенность по срокам или суммам будущих платежей, такие ситуации регулируются МСФО (IAS) 37. Однако в пункте 5 этого стандарта указано, что в случаях, когда иной международный стандарт финансовой отчетности рассматривает отдельный тип резерва, предприятие должно применять такой стандарт взамен настоящего. И в качестве одного из примеров приводится МСФО (IAS) 12. Иными словами, неопределенности по налогу на прибыль выведены из области применения МСФО (IAS) 37.

В свою очередь МСФО (IAS) 12 также отдельно не рассматривает оценку неопределенных налоговых позиций. Отсюда предполагается, что на них распространяются общие требования по оценке текущего налога на прибыль.

---

<sup>26</sup> Филатова О. Ключевые моменты первого применения МСФО // МСФО на практике. – 2014. - №5. – с. 15.

## 2. Признание доходов и расходов организации

### 2.1 Учет доходов организации в бухгалтерском и налоговом учете

В российском учетной практике с введением в действие 25 главы Налогового кодекса четко стала формироваться система разделения двух видов учета: бухгалтерского и налогового. И хотя информационной базой налогового учета остается бухгалтерский учет, разделение этих видов учета не могло не привести к формированию многих противоречий, усложняющих современную учетную практику и неоднозначно трактуемых теорией. Среди ряда различий, возникших из проведенного разделения при определении прибыли выступает порядок признания доходов и расходов.

Задача бухгалтерского учета – это предоставление действительных сведений о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации. Задача налогового учета, заключается в формировании полной и достоверной информации о величине доходов и расходов организации, определяющих размер налоговой базы отчетного налогового периода в порядке, установленном главой 25 НК РФ, а также обеспечении этой информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью расчетов с бюджетом по налогу на прибыль<sup>27</sup>.

В основе нормативного регулирования бухгалтерского учета лежит Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положения по бухгалтерскому учету. В свою очередь регулирование налогового учета основывается на Налоговом кодексе Российской Федерации. Взаимодействие налогового и бухгалтерского учета по разным объектам обусловлено разными причинами. В плане налогового учета для расчета налога на имущество интерес представляет информация бухгалтерского учета активов организации. С точки зрения НДС – это расчеты с поставщиками, подрядчиками, покупателями, но особое место, как в бухгалтерском, так и налоговом учете занимает проблема признания и учета доходов и расходов. Доходы и расходы – основные составляющие, влияющие на величину прибыли, а значит и на налог, который уплачивается из нее.

Правила учета и представления информации о доходах организации установлены положением по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации», так же положение дают определения доходов организации.

Доходы организации есть увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и/или погашения

---

<sup>27</sup> Хороший О.Д. Обсуждаем проблемы исчисления налога на прибыль / Хороший О.Д. // Российский налоговый курьер. – 2016. - №13-14.

обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

а) доходы от обычных видов деятельности - выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Если предметом деятельности организации является предоставление за плату во временное владение и (или) временное владение и пользование своих активов по договору аренды, то выручкой считается арендная плата.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретение и др. видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются лицензионные платежи<sup>28</sup>.

При участии организации в уставных капиталах других организаций выручкой считаются поступления в связи с этой деятельностью.

б) прочие доходы.

К прочим доходам относятся:

а) поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств;

б) проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;

в) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

г) доходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

д) доходы связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

ж) доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

и) активы, полученные безвозмездно;

к) поступления в возмещение причиненных организации убытков;

л) прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

м) прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности;

н) суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

п) курсовые разницы в результате изменения валютных курсов;

---

<sup>28</sup> Невешкина Е.В. Налог на прибыль организации, М.: 2016. С. 75.

- р) сумма дооценки активов (за исключением внеоборотных активов);
- с) иные доходы, не относящиеся к основной деятельности<sup>29</sup>.

Не все поступления (выплаты) могут считаться доходами. Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- а) сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- б) по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в) в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- г) авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- д) задатка;
- ж) в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- и) в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Российский стандарт учета предполагает [ПБУ 9/99, п. 12], что выручка признается в бухгалтерском учете при одновременном исполнении следующих условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Первый критерий, который можно было бы назвать юридическим критерием, предполагает, что право на получение дохода должно быть документальным образом подтверждено. Второй – критерий измеримости дохода. Третий – критерий соответствия элемента определению дохода как увеличению экономических выгод организации.

---

<sup>29</sup> Майбуров И.А. Налоги и налогообложение: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и Кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Майбуров И.А. и др. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. С. 352.

Четвертый – критерий реализованности дохода, пятый – критерий заработанности дохода. По общему правилу факты хозяйственной деятельности начинают фиксироваться в бухгалтерском учете как доходы, начиная с момента исполнения договора стороной, выступающей продавцом товаров (работ, услуг). Это обусловлено прежде всего правилом формирования актива по признаку права собственности. Отсюда именно содержащееся в договоре условие о моменте перехода права собственности на ценности определяет и момент возникновения (признания) в бухгалтерском учете доходов от продажи. Если не исполнено хотя бы одно из названных условий, то признается не доход, а кредиторская задолженность.

Налоговое законодательство также устанавливает классификацию доходов, целью которой является определение их влияния на размер налогооблагаемой прибыли. Согласно ст.248 НК<sup>30</sup> все доходы делятся на две группы:

а) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

б) внереализационные доходы:

- 1) от участия в деятельности других организаций;
- 2) в виде курсовой разницы по операциям с валютой;
- 3) признанные должником штрафы, пени, иные санкции за нарушение договорных обязательств, суммы возмещения убытков или ущерба;
- 4) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и от сдачи имущества в аренду (субаренду);
- 5) проценты, полученные по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- 6) суммы восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов в соответствии с законодательством;
- 7) выявленный доход прошлых лет;

---

<sup>30</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изм. и доп. на 19.02.2018 г.): // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 23.03.2018)

8) стоимость имущества при демонтаже, разборке, ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств;

9) сумма кредиторской задолженности списанной в связи с истечением срока исковой давности;

10) стоимость излишков, выявленных в результате инвентаризации;

11) суммы корректировки прибыли для целей налогообложения вследствие применения методов определения для целей налогообложения соответствия цен, примененных в сделках, рыночным ценам (рентабельности);

12) суммы возвращенного жертвователю или его правопреемникам денежного эквивалента недвижимого имущества и (или) ценных бумаг, переданных на пополнение целевого капитала некоммерческой организации, за вычетом их остаточной стоимости (стоимости) на дату передачи в некоммерческую организацию;

другие<sup>31</sup>.

Так же в ст. 251 Налогового кодекса представлен список доходов, не учитываемых при определении налоговой базы.

Налоговым учетом предусмотрено два метода признания доходов:

а) метод начисления;

б) кассовый метод.

Специфика метода начисления заключается в том, что доходы в налоговую базу по прибыли необходимо включать в том периоде, в котором они возникают по документам, обосновывающим их возникновение, независимо от фактической оплаты (или передачи имущества в качестве нее). Условия отражения доходов по методу начисления содержит ст. 271 НК РФ<sup>32</sup>.

Кассовый метод характеризуется тем, что доходы отражаются на момент, когда денежные средства зачислены на расчетные счета (поступили в кассу) или было получено имущество, выступающее в качестве платы (ст. 273 НК РФ).

Можно заметить, что доходы в бухгалтерском и налоговом учете подразделяются на совершенно различные виды, что создает дополнительные сложности при ведении данных видов учетов организацией.

---

<sup>31</sup> Дубцова Н. Налог на прибыль: эффект от снижения / Дубцова Н. // Расчет. – 2015. - №2

<sup>32</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изм. и доп. на 19.02.2018 г.): // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 23.03.2018)

## 2.2 Учет расходов организации в бухгалтерском и налоговом учете

Правила учета и представления информации о расходах организации установлены положениями по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Расходы организации – есть 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).

Не признаются расходами организации выплаты:

- а) в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.);
- б) вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;
- в) по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам;
- г) в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- д) в погашение кредитов, займов, полученных организацией<sup>33</sup>.

Суммы, выплаченные акционерам в виде дивидендов, не являются расходами организации.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий получения (осуществления) и направлений деятельности организации подразделяются на следующие:

- а) от обычных видов деятельности;
- б) прочие.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений [ПБУ 10/99, п. 5].

Правила определения величины расходов по обычным видам деятельности представлены в ПБУ 10/99. К ним относятся следующие.

---

<sup>33</sup> Камышанов, П.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. - М.: ОМЕГА-Л, 2013. С. 133.

а) 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. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности [п. 6].

б) По договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) денежными средствами, величина расходов 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 [ПБУ 10/99, п. 6.1].

в) По договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, величина расходов определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и/или кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары)<sup>34</sup>.

В величину признаваемых расходов включается ряд дополнительных элементов, а именно: а) скидки (накидки), предоставленные организации согласно договору; б) проценты, которые должны быть уплачены по коммерческому кредиту, предоставляемому в виде отсрочки и рассрочки оплаты.

Величина ранее признанных расходов корректируется в случае изменения обязательства по договору исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию.

---

<sup>34</sup> Ларионов А. Д. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / А. Д. Ларионов. – М. Финансы и статистика, 2014. С. 69.

Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов<sup>35</sup>.

Российские стандарты учета определяют две классификации расходов по обычным видам деятельности: по месту возникновения и по экономическим элементам.

По месту возникновения расходы подразделяются на следующие виды:

а) расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

б) расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. К указанным расходам можно отнести, в частности, расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.

По экономическим элементам расходы можно классифицировать следующим образом.

а) Материальные затраты, к которым можно отнести затраты организации:

- 1) на приобретение сырья и/или материалов, используемых в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) и/или образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг);
- 2) приобретение материалов, используемых при производстве (изготовлении) продукции (выполнении работ, оказании услуг) для обеспечения технологического процесса, для упаковки и иной подготовки произведенной и/или реализуемой продукции (товаров), включая предпродажную подготовку, на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроль, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);
- 3) приобретение запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта оборудования, инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и другого имущества;
- 4) приобретение комплектующих изделий и/или полуфабрикатов, подвергающихся монтажу и/или дополнительной обработке в организации;

---

<sup>35</sup> Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии/ Н.В.Пошестник. - М. : Проспект, 2013. С. 130.

- 5) приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самой организацией для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;
- 6) приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации;
- 7) иные аналогичные расходы.

б) Затраты на оплату труда, в состав которых включаются любые начисления работникам в денежной и/или натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми договорами (контрактами) и/или коллективными договорами.

в) Отчисления на социальные нужды, к которым относятся, в частности, суммы социальных взносов, зачисляемых в государственные внебюджетные фонды – Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и Фонд обязательного медицинского страхования Российской Федерации – и предназначенного для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

г) Амортизация, начисляемая по таким внеоборотным активам, как основные средства и нематериальные активы.

д) Прочие затраты, к которым относятся все иные затраты, не включенные в предыдущие классификационные группы. Они включают, в частности, суммы налогов и сборов, относимых в установленном законодательством Российской Федерации порядке на себестоимость продукции; расходы на сертификацию продукции и услуг; суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги); расходы на оплату услуг по охране имущества; расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, предусмотренных законодательством Российской Федерации; расходы по набору работников, включая оплату услуг специализированных компаний по подбору персонала; расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию; арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество; расходы на содержание служебного автотранспорта; расходы на командировки; расходы на оплату

юридических и информационных услуг; расходы на оплату консультационных и иных аналогичных услуг; расходы на оплату аудиторских услуг, связанных с проверкой достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществленные в соответствии с законодательством Российской Федерации; расходы на оплату услуг по управлению организацией или отдельными ее подразделениями; прочие аналогичные расходы.

### 2.3 Учет доходов в МСФО

Доходы - важнейший показатель финансовой отчетности. Правила их учета по МСФО отличаются от российских норм. Наиболее ярко несовпадения проявляются при учете выручки от таких видов деятельности, как оказание услуг, торговля через посредника, бартерные сделки и некоторые другие.

В международных стандартах порядок оценки и признания доходов организации регламентируется МСФО 18 «Выручка». В российском учете аналогом служит ПБУ 9/99 «Доходы организации»<sup>36</sup>.

Международный стандарт МСФО 18 «Выручка» введен в действие приказом Минфина № 217н от 28.12.15 г. Целью данного Приложения является определение момента признания такого финансового показателя, как вырученные доходы предприятия. При этом к последним относят как доходы от продаж товаров (услуг), так и различные виды вознаграждений, процентов, роялти, дивидендов.

Согласно «Концепции формирования и представления финансовой отчетности», под доходом понимается увеличение финансово-экономических выгод на протяжении конкретного отчетного периода в форме прироста или увеличения активов либо сокращения обязательств, способствующее увеличению капитала без учета взносов его участников. В понятие «доход» входит как выручка компании, так и другие ее доходы. Выручка – это доходы, получаемые в результате обычной деятельности компании, характеризующиеся, также, как доходы от реализации продукции, продажи услуг, процентных ставок, дивидендов и роялти. МСФО (IAS) 18 «Выручка» определяет порядок учета выручки, которая поступает в результате определенных видов финансово-хозяйственных операций и событий.

Главная проблема при учете выручки – грамотное определение момента ее признания. Выручка признается в тех случаях, когда имеется вероятность того, что компания в будущем обретет финансово-экономические выгоды, которые можно будет

---

<sup>36</sup> Крапивенцева С. Введение в МСФО. Выручка в примерах (МСФО (IAS) 18) [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2015. - №6. – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfo-practice.ru/> (дата обращения: 01.05.2018)

надежно оценить. Данный стандарт устанавливает условия, согласно которым выполняются эти критерии и, соответственно, признается выручка. В стандарте также прописаны рекомендации по практическому использованию указанных критериев.

Рассматриваемый стандарт применяется при бухгалтерском учете и отражении в балансе выручки, полученной в результате таких финансово-хозяйственных операций и событий:

- а) реализация товаров;
- б) оказание услуг;
- в) использование третьими сторонами активов, приносящих процентные доходы, роялти и дивиденды.

Применение МСФО возможно в четко обозначенных ситуациях при составлении финансовой отчетности. В первую очередь, это реализация предприятием произведенных или купленных товаров (услуг). Кроме того, это случаи использования сторонними фирмами активов, принадлежащих организации-владельцу. По результатам таких сделок у официального собственника возникает начисление процентов, роялти или дивидендов.

В рамках обсуждаемого стандарта не рассматриваются доходы, возникшие на основании:

- а) арендных договоров;
- б) инвестиционных договоров долевого участия;
- в) Страховых договоров;
- г) Прочих сделок (условий) по МСФО 18<sup>37</sup>.

Размер выручки, учитываемой по IAS 18, берется по валовым показателям. На практике это означает, что значения налогов, не увеличивающие прибыль предприятия, в расчете не участвуют. Это, к примеру, суммы НДС, налога с продаж, налога на товары/услуги и др.

Величина выручки по сделке определяется согласно договорным условиям. При этом нужно учитывать справедливую стоимость актива за минусом любых предоставляемых уступок или скидок. Момент признания связан с соблюдением следующих обязательных условий:

а) Покупателю переданы значимые риски, а также выгоды, проистекающие из права владения товаром.

б) Организация-продавец утратила контроль над объектом сделки, включая право на управление.

---

<sup>37</sup> Кромский Е. Учет выручки по МСФО (IAS) 18 [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2015. - №1. – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfopractice.ru/> (дата обращения: 15.05.2018)

- в) Величину выручки можно оценить.
- г) Затраты, связанные со сбытом объекта, можно оценить.
- д) Продавец с наибольшей вероятностью получит экономическую выгоду от реализации актива.

Если сравнить указанные критерии с нормами ПБУ 9/99, становится понятно, что пункт о переходе права собственности в МСФО не обозначен. В то же время в ПБУ такое условие является обязательным для признания доходов (п. 12)<sup>38</sup>.

Исходя из сказанного, можно сделать вывод, что для отражения в финансовой отчетности, составляемой по правилам международных стандартов, достаточно приведенных по списку выше критериев. Выручка может приниматься в момент передачи покупателю выгод и рисков по активу с учетом нюансов операции. В большинстве случаев этот момент совпадает с переходом прав собственности, но иногда – нет.

К примеру, продавец реализовал товар, требующий установки. Или объект не соответствует качеству, и фирма-производитель несет за него ответственность. Или же момент получения доходов у продавца напрямую связан с датой получения выручки у покупателя и т.д. Во всех этих ситуациях момент признания выручки определяется в особом порядке с учетом норм МСФО 18.

---

<sup>38</sup> Ярковский П.А. Раскрытие информации о выручке в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности / П.А. Ярковский // Проблемы учета и финансов. – 2013. - № 4 (12). – С.70-74.

### 3 Бухгалтерский и налоговый учет налога на прибыль в организации

#### 3.1 Учет постоянных разниц

ООО «Нордфиш-Регион» основано в 2011 году. За это время фирма успела зарекомендовать себя надежным поставщиком свежемороженой рыбы и морепродуктов.

В настоящий момент времени ООО «Нордфиш-Регион» специализируется на оптовой и мелкооптовой торговле и доставке свежемороженой рыбы, рыбы холодного и горячего копчения, рыбного филе, икры, креветок, рыбных пресервов и нарезок, а также других морепродуктов.

ООО «Нордфиш-Регион» является самостоятельным юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс и расчетный счет.

ООО «Нордфиш-Регион» осуществляющее финансово-хозяйственную деятельность, получает доход, с которого уплачивает различные налоги и платежи в бюджет. Средства, остающиеся у предприятия после уплаты этих налогов и платежей, поступают в его полное распоряжение.

ООО «Нордфиш-Регион» применяет упрощенный режим налогообложения: ОСНО – общая система налогообложения.

Ассортимент ООО «Нордфиш-Регион» представлен разнообразной рыбной продукцией. Данная продукция предназначена для широкого круга потребителей. Основными клиентами ООО «Нордфиш-Регион» являются розничные предприятия и предприятия общественного питания г.Томска и Томской области.

Для предприятия ООО «Нордфиш-Регион» характерна линейно-функциональная организационная структура.

Организационная структура рассматриваемого предприятия представлена на рисунке 1.

Непосредственное управление предприятием осуществляет директор ООО «Нордфиш-Регион». В непосредственном подчинении директору находятся специалист по кадрам, коммерческий директор, директор по логистике и главный бухгалтер.

Основную ответственность за осуществление бизнес-процессов по продаже рыбопродуктов со склада несет коммерческий директор, он отвечает за закупку рыбопродуктов и их реализацию. На него одного возложены функции по поиску поставщиков и формированию клиентской базы, а также функции по проведению переговоров и заключению договоров.

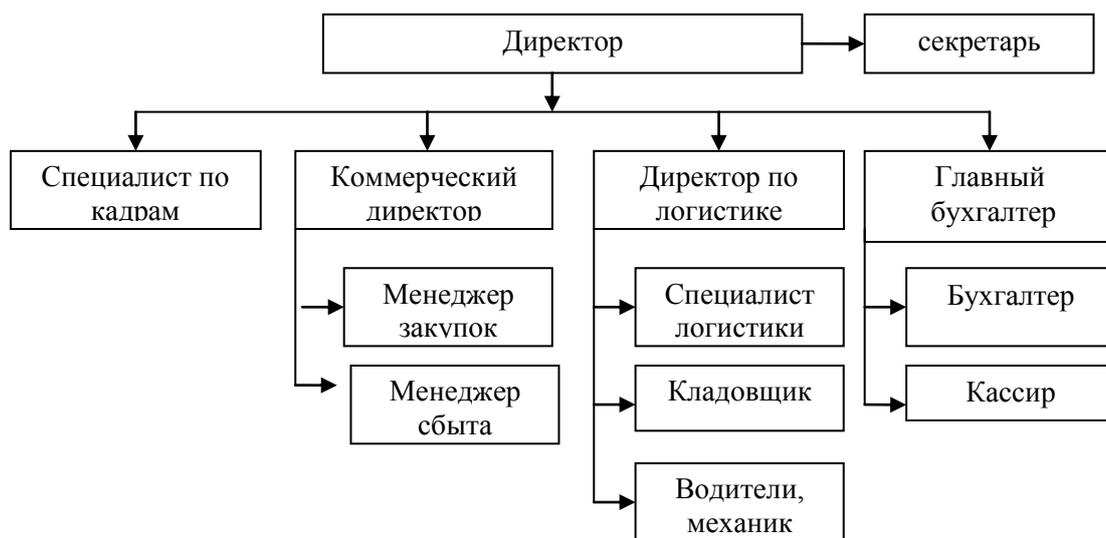


Рисунок 1 – Организационная структура предприятия ООО «Нордфиш-Регион»

Анализ показателей эффективности использования финансовых ресурсов ООО «НордФиш-Регион» выполнен за период с 2014 года по 2016 год на основе данных бухгалтерской отчетности организации.

Таблица 1 – Структура имущества и источники его формирования

Показатель	Значение показателя					Изменение за анализируемый период	
	в тыс. руб.			в % к валюте баланса		тыс. руб.	± %
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2015 г.	2016 г.		
1	2	3	4	5	6	7	8
<b>Актив</b>							
1. Оборотные, всего	1 945	2 117	3 829	100	100	+1 884	+96,9
в том числе: запасы	1 622	1 512	3 824	83,4	99,9	+2 202	+135,8
дебиторская задолженность	241	601	–	12,4	–	-241	-100
денежные средства и краткосрочные финансовые вложения	82	4	5	4,2	0,1	-77	-93,9
<b>Пассив</b>							
1. Собственный капитал	201	332	936	10,3	24,4	+735	+4,7 раза
2. Долгосрочные обязательства, всего	–	–	–	–	–	–	–
в том числе: заемные средства	–	–	–	–	–	–	–
3. Краткосрочные обязательства, всего	1 744	1 785	2 893	89,7	75,6	+1 149	+65,9
в том числе: заемные средства	1 709	1 709	1 709	87,9	44,6	–	–
Валюта баланса	1 945	2 117	3 829	100	100	+1 884	+96,9

Структура активов организации по состоянию на 31.12.2016 характеризуется отсутствием внеоборотных средств при 100% текущих активов. Активы организации в течение анализируемого периода существенно увеличились (на 96,9%). Отмечая значительное увеличение активов, необходимо учесть, что собственный капитал увеличился еще в большей степени – в 4,7 раза. Опережающее увеличение собственного капитала относительно общего изменения активов следует рассматривать как положительный фактор.

Рост активов организации связан с ростом показателя по строке «запасы» на 2 202 тыс. руб. (или 100% вклада в прирост активов). Одновременно, в пассиве баланса прирост наблюдается по строкам: кредиторская задолженность – 1 149 тыс. руб. (61%); нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – 735 тыс. руб. (39%). Среди отрицательно изменившихся статей баланса можно выделить «дебиторская задолженность» в активе (-241 тыс. руб.). За весь анализируемый период собственный капитал организации стремительно вырос в 4,7 раза и составил 936 тыс. руб.

Таблица 2 – Оценка стоимости чистых активов организации

Показатель	Значение показателя					Изменение	
	в тыс. руб.			в % к валюте баланса		тыс. руб.	± %
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2015 г.	2016 г.		
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Чистые активы	201	332	936	10,3	24,4	+735	+4,7 раза
2. Уставный капитал	10	10	10	0,5	0,3	–	–
3. Превышение чистых активов над уставным капиталом (стр.1-стр.2)	191	322	926	9,8	24,2	+735	+4,8 раза

Чистые активы организации по состоянию на 31.12.2016 намного (в 93,6 раза) превышают уставный капитал. Такое соотношение положительно характеризует финансовое положение, полностью удовлетворяя требованиям нормативных актов к величине чистых активов организации. Более того необходимо отметить увеличение чистых активов в 4,7 раза за весь анализируемый период. Превышение чистых активов над уставным капиталом и в то же время их увеличение за период говорит о хорошем финансовом положении организации по данному признаку.

Поскольку на 31 декабря 2016 г. наблюдается недостаток собственных оборотных средств, рассчитанных по всем трем вариантам, финансовое положение организации по данному признаку можно характеризовать как неудовлетворительное. При этом нужно обратить внимание, что все три показателя покрытия собственными оборотными средствами запасов за анализируемый период ухудшили свои значения.

Таблица 3 – Анализ финансовой устойчивости по величине излишка (недостатка) собственных оборотных средств

Показатель собственных оборотных средств (СОС)	Значение показателя		Излишек (недостаток)		
	2014 г.	2016 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
1	2	3	4	5	6
СОС <sub>1</sub> (рассчитан без учета долгосрочных и краткосрочных пассивов)	201	936	-1 421	-1 180	-2 888
СОС <sub>2</sub> (рассчитан с учетом долгосрочных пассивов; фактически равен чистому оборотному капиталу, Net Working Capital)	201	936	-1 421	-1 180	-2 888
СОС <sub>3</sub> (рассчитанные с учетом как долгосрочных пассивов, так и краткосрочной задолженности по кредитам и займам)	1 910	2 645	+288	+529	-1 179

Из четырех соотношений, характеризующих соотношение активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения, выполняется два. У ООО «Нордфиш-Регион» недостаточно денежных средств и краткосрочных финансовых вложений (высоколиквидных активов) для погашения наиболее срочных обязательств (разница составляет 1 179 тыс. руб.).

Таблица 4 – Анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения

Активы по степени ликвидности	На конец отчетного периода, тыс. руб.	Прирост за анализ. период, %	Норм. соотношение	Пассивы по сроку погашения	На конец отчетного периода, тыс. руб.	Прирост за анализ. период, %	Излишек/недостаток платеж. средств в тыс. руб., (гр.2 - гр.6)
1	2	3	4	5	6	7	8
A1. Высоколиквидные активы	5	-93,9	≥	П1. Наиболее срочные обязательства	1 184	+33,8 раза	-1 179
A2. Быстрореализуемые активы	0	-100	≥	П2. Среднесрочные обязательства	1 709	–	-1 709
A3. Медленно реализуемые активы	3 824	+135,8	≥	П3. Долгосрочные обязательства	0	–	+3 824
A4. Труднореализуемые активы	0	–	≤	П4. Постоянные пассивы	936	+4,7 раза	-936

В соответствии с принципами оптимальной структуры активов по степени ликвидности, краткосрочной дебиторской задолженности должно быть достаточно для покрытия среднесрочных обязательств (краткосрочной задолженности за минусом текущей кредиторской задолженности). В данном случае быстрореализуемые активы отсутствуют.

Основные финансовые результаты деятельности ООО «Нордфиш-Регион» за анализируемый период (с 31 декабря 2014 г. по 31 декабря 2016 г.) приведены в таблице 5.

За период с 01.01.2016 по 31.12.2016 годовая выручка равнялась 14 888 тыс. руб. За весь рассматриваемый период отмечен ощутимый рост выручки на 2 044 тыс. руб., или на 15,9%.

За 2016 год прибыль от продаж равнялась 1 158 тыс. руб. Изменение финансового результата от продаж за рассматриваемый период (с 31 декабря 2014 г. по 31 декабря 2016 г.) составило +756 тыс. руб.

Таблица 5 – Обзор результатов деятельности организации

Показатель	Значение показателя, тыс. руб.		Изменение показателя		Средне-годовая величина, тыс. руб.
	2015 г.	2016 г.	тыс. руб.	± %	
1	2	3	4	5	6
1. Выручка	12 844	14 888	+2 044	+15,9	13 866
2. Расходы по обычным видам деятельности	12 442	13 730	+1 288	+10,4	13 086
3. Прибыль (убыток) от продаж (1-2)	402	1 158	+756	+188,1	780
4. Прочие доходы и расходы, кроме процентов к уплате	–	–	–	–	–
5. ЕВІТ (прибыль до уплаты процентов и налогов) (3+4)	402	1 158	+756	+188,1	780
6. Проценты к уплате	–	–	–	–	–
7. Изменение налоговых активов и обязательств, налог на прибыль и прочее	-80	-232	-152	↓	-156
8. Чистая прибыль (убыток) (5-6+7)	322	926	+604	+187,6	624
Совокупный финансовый результат периода	322	926	+604	+187,6	624
Изменение за период нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по данным бухгалтерского баланса (измен. стр. 1370)	131	604	x	x	x

Обратив внимание на строку 2220 формы №2 можно отметить, что организация не использовала возможность учитывать общехозяйственные расходы в качестве условно-

постоянных, включая их ежемесячно в себестоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). Это и обусловило отсутствие показателя «Управленческие расходы» за отчетный период в форме №2.

За последний год организация получила прибыль как от продаж, так и в целом от финансово-хозяйственной деятельности, что и обусловило положительные значения всех трех представленных в таблице показателей рентабельности.

Таблица 6 – Анализ рентабельности

Показатели рентабельности	Значения показателя (в %, или в копейках с рубля)		Изменение показателя	
	2015 г.	2016 г.	коп.	± %
1	2	3	4	5
1. Рентабельность продаж (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: не менее 4%.	3,1	7,8	+4,7	+148,5
2. Рентабельность продаж по ЕВИТ (величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).	3,1	7,8	+4,7	+148,5
3. Рентабельность продаж по чистой прибыли (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: 2% и более.	2,5	6,2	+3,7	+148,1
Прибыль от продаж на рубль, вложенный в производство и реализацию продукции (работ, услуг)	3,2	8,4	+5,2	+161

За последний год организация по обычным видам деятельности получила прибыль в размере 8,4 копеек с каждого рубля выручки от реализации. К тому же имеет место положительная динамика рентабельности продаж по сравнению с данным показателем за 2015 год (+5,2 коп.).

Рентабельность, рассчитанная как отношение прибыли до налогообложения и процентных расходов (ЕВИТ) к выручке организации, за 2016 год составила 7,8 %. Это значит, что в каждом рубле выручки ООО «Нордфиш-Регион» содержалось 4,7 коп. прибыли до налогообложения и процентов к уплате.

За последний год организация получила прибыль как от продаж, так и в целом от финансово-хозяйственной деятельности.

По результатам проведенного анализа выделены и сгруппированы по качественному признаку основные показатели финансового положения и результатов деятельности ООО «Нордфиш-Регион» за весь рассматриваемый период.

Структура активов организации по состоянию на 31.12.2016 характеризуется отсутствием внеоборотных средств при 100% текущих активов. Активы организации в течение анализируемого периода существенно увеличились (на 96,9%). Отмечая значительное увеличение активов, необходимо учесть, что собственный капитал увеличился еще в большей степени – в 4,7 раза. Опережающее увеличение собственного капитала относительно общего изменения активов следует рассматривать как положительный фактор. За весь анализируемый период собственный капитал организации стремительно вырос в 4,7 раза и составил 936 тыс. руб.

Чистые активы организации по состоянию на 31.12.2016 намного (в 93,6 раза) превышают уставный капитал. Такое соотношение положительно характеризует финансовое положение, полностью удовлетворяя требованиям нормативных актов к величине чистых активов организации. Более того необходимо отметить увеличение чистых активов в 4,7 раза за весь анализируемый период. Превышение чистых активов над уставным капиталом и в то же время их увеличение за период говорит о хорошем финансовом положении организации по данному признаку.

Поскольку на 31 декабря 2016 г. наблюдается недостаток собственных оборотных средств, рассчитанных по всем трем вариантам, финансовое положение организации по данному признаку можно характеризовать как неудовлетворительное. При этом нужно обратить внимание, что все три показателя покрытия собственными оборотными средствами запасов за анализируемый период ухудшили свои значения.

За последний год организация получила прибыль как от продаж, так и в целом от финансово-хозяйственной деятельности.

Из-за разных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете бухгалтерская прибыль может не совпадать с налоговой прибылью. Тогда условный налог на бухгалтерскую прибыль не будет совпадать с текущим налогом на прибыль, отраженным в декларации по налогу на прибыль. Чтобы сумма налога на прибыль, начисленного в бухучете, совпадала с текущим налогом на прибыль, надо формировать разницы по правилам ПБУ 18/02.

Разница между бухгалтерской и налоговой прибылью состоит из временных и постоянных разниц.

Постоянные разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью возникают, если расходы (доходы) признаются или только в бухгалтерском, или только в налоговом учете. Наличие постоянных разниц влечет за собой необходимость доначисления либо уменьшения суммы налога на прибыль, исчисленного исходя из бухгалтерской прибыли.

Таким образом, постоянная разница, - это доход (расход), отраженный на счетах бухгалтерского учета, который для целей налогообложения в состав доходов (расходов) не включается.

При этом под постоянными разницами понимаются те доходы (расходы), которые не включаются в расчет налоговой базы по налогу на прибыль не только в отчетном, но и во всех последующих периодах.

Постоянные разницы могут возникать и в тех случаях, когда какие-либо доходы (расходы) признаются исключительно в целях налогообложения.

При этом в бухгалтерском учете эти суммы вообще не отражаются.

Из-за наличия таких ситуаций текущий налог на прибыль, исчисленный по данным налогового учета, будет отличаться от условного налога на бухгалтерскую прибыль.

В этом случае возникают:

- а) постоянные налоговые обязательства (ПНО);
- б) постоянные налоговые активы (ПНА).

Постоянные налоговые обязательства (ПНО) и постоянные налоговые активы (ПНА) признаются в бухгалтерском учете при возникновении постоянных разниц.

ПНО возникают, если расходы по какой-либо операции можно признать только в бухгалтерском учете, а в налоговом учете их нельзя учесть никогда.

Это, например:

- а) стоимость имущества, переданного безвозмездно;
- б) затраты на проведение банкета.

Также ПНО могут возникать, если доходы по какой-либо операции признаются только в налоговом учете.

Например, п. 8 ст. 250 НК РФ предусмотрено включение в состав доходов при исчислении налога на прибыль стоимости безвозмездно полученных товаров, работ (услуг).

В то же время бухгалтерским законодательством не предусмотрено отражение стоимости таких работ (услуг) на счетах бухгалтерского учета.

Соответственно, у организации, получившей в отчетном периоде работы (услуги) на безвозмездной основе, появится постоянная разница, равная рыночной стоимости этих работ (услуг) и ПНО.

Из-за того, что расходы признаются только в бухгалтерском учете (доходы - только в налоговом учете), бухгалтерская прибыль оказывается меньше, чем налоговая прибыль.

ПНО рассчитывается по формуле:

ПНО = Величина расходов, которые учитываются только в бухгалтерском учете X  
Ставка налога на прибыль (20%); или

ПНО = Величина доходов, которые учитываются только в налоговом учете X  
Ставка налога на прибыль (20%);

ПНА возникают, когда расходы отражаются только в налоговом учете.

Например, госпошлина, уплаченная при приобретении земельного участка не для продажи, в бухучете включается в стоимость участка, а в налоговом учете признается в прочих расходах.

Также ПНА могут возникать, если доходы по какой-либо операции признаются только в бухгалтерском учете.

В связи с тем, что расходы признаются только в налоговом учете (доходы - только в бухгалтерском учете), бухгалтерская прибыль получается больше, чем налоговая прибыль.

ПНА (сумма превышения УРНП над ТНП) рассчитывается по формуле:

ПНА= Величина расходов, которые учитываются только в налоговом учете X  
Ставка налога на прибыль (20%); или

ПНА= Величина доходов, которые учитываются только в бухгалтерском учете X  
Ставка налога на прибыль (20%);

Постоянные налоговые обязательства в соответствии с п.7 ПБУ 18/02 учитываются по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет по учету расчетов по налогу на прибыль.

Соответственно постоянные налоговые активы учитываются по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет по учету расчетов по налогу на прибыль в корреспонденции с кредитом счета 99 «Прибыли и убытки».

Таблица 7 - Проводки в ООО «Нордфиш-Регион»

Проводка	Операция
Д 99-ПНО - К 68	Отражено ПНО
Д 68 - К 99-ПНА	Отражено ПНА

ПНО и ПНА учитываются в ООО «Нордфиш-Регион» только в месяце совершения операции (п. 7 ПБУ 18/02). Поэтому в бухгалтерском балансе они не отражаются.

В отчете о финансовых результатах ООО «Нордфиш-Регион» в строке 2421 «в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)» указывается разность дебетового оборота по субсчету «ПНО» и кредитового оборота по субсчету «ПНА» к счету 99 «Прибыли и убытки».

Например, ООО «Нордфиш-Регион» получило от своего учредителя (100% доли в уставном капитале организации) безвозвратную финансовую помощь в сумме 1 000 000 руб..

Данную операцию следует отразить следующим образом:

Дебет счета 51 Кредит счета 91-1- 1 000 000 руб. - поступившие безвозмездно денежные средства признаны в составе прочих доходов.

В соответствии с пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ денежные средства, полученные безвозмездно от учредителя, в налоговую базу по налогу на прибыль не включаются.

Соответственно, в бухгалтерском учете должна быть сделана проводка:

Дебет счета 68/ПНА Кредит счета 99/ПНА- 200 000 руб. (1 000 000 руб. X 20%) -  
Отражен постоянный налоговый актив;

Например, ООО «Нордфиш-Регион» подарила своему сотруднику автомобиль, остаточная стоимость которого к моменту передачи составила 300 000 руб.

В бухгалтерском учете стоимость подаренного автомобиля отражается в составе прочих расходов:

Дебет счета 91-2 Кредит счета 01- 300 000 руб. – списана остаточная стоимость автомобиля, подаренного сотруднику.

В целях налогообложения прибыли стоимость безвозмездно переданного имущества в составе расходов, уменьшающих налоговую базу, не учитывается (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Таким образом, в бухгалтерском учете в связи с передачей автомобиля образуется постоянная разница и соответствующее ей ПНО.

Соответственно, в бухгалтерском учете ООО «Нордфиш-Регион» должна быть сделана проводка:

Дебет счета 68/ПНО Кредит счета 99/ПНО - 60 000 руб. (300 000 руб. X 20%) -  
Отражено постоянное налоговое обязательство.

### 3.2 Учет временных разниц

Учет временных разниц в ООО «Нордфиш-Регион» по налогу на прибыль подразумевает отражение различий в подходах, которые используются в бухгалтерском и налоговом учетах при оформлении хозяйственных операций. Если положения НК РФ призывают отразить в учете какой-либо факт хозяйственной деятельности в одном временном отрезке, а нормы бухгалтерского учета – в другом, то возникает разница.

Правила начисления доходов и расходов в бухучете прописаны в ПБУ 9/99 и 10/99 соответственно. А требования налогового учета этих операций озвучены в главе 25 НК РФ. К сожалению, правила, предъявляемые к отражению поступлений и затрат для целей налогообложения прибыли часто отличаются от требований бухучета. В связи с этим возникают отличия, которые в 2002 году законодатели прописали в ПБУ 18/02. В этом документе раскрываются понятия постоянных и временных разниц.

Положения этого нормативного акта касаются только тех организаций, которые применяют ОСНО, но не являются кредитными учреждениями или государственными организациями.

П. 3 ПБУ 18/02 говорит о том, что юридическое лицо должно самостоятельно определить, в каком порядке учитывать постоянные и временные разницы. Как один из вариантов законодатель предусматривает возможность на основании первичной документации отражать данные на бухгалтерских счетах. Выбранный порядок следует описать в учетной политике.

В зависимости от того, что потом произойдет с декларируемым налогом на прибыль, различают вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы. Из названия понятно, что вычитаемые в дальнейшем уменьшат налог, а налогооблагаемые – наоборот.

Вычитаемые разницы могут быть в случаях:

- а) различий в начислении амортизации;
- б) различий в признании отдельных видов расходов;
- в) перенесенного на будущее убытка;
- г) иных ситуаций.

Налогооблагаемые разницы встречаются в случаях:

- а) различий в подходах к списанию стоимости амортизируемого имущества;
- б) работы по методу начисления и по оплате в разных учетах;
- в) разницы в отнесении на затраты процентов по заемным средствам;
- г) иных ситуаций.

Вычитаемые разницы приводят к появлению отложенного налогового актива, а налогооблагаемые – к образованию отложенного налогового обязательства.

Когда прибыль, рассчитанная по данным бухучета, оказывается меньше налогооблагаемой, появляется вычитаемая временная разница. Отложенный актив в этом случае отражается бухгалтерской проводкой Дт 09 Кт 68.

Например, в январе 2017 года ООО «Нордфиш-Регион» реализовало производственное оборудование за 826 000 рублей. Остаточная стоимость на момент

продажи составила 790 000 рублей. При сроке полезного использования 120 месяцев фактически в эксплуатации оборудование находилось 84 месяца.

Налоговый кодекс обязывает распределить убыток от такой операции на оставшиеся 36 месяцев (п. 3 ст. 268 НК РФ).

Таблица 8 – Отражение операции по реализации оборудования в учете ООО «Нордфиш-Регион»

	Бухучет	Налоговый учет	Примечание
Январь 2017	Дт 62 Кт 91.1 – 826 000 рублей Дт 91.2 Кт 01 – 790 000 рублей Дт 91.2 Кт 68 – 126 000 рублей Дт 09 Кт 68 – 18 000 рублей	Зафиксирован убыток от продажи амортизируемого имущества в размере 90 000 рублей	Одновременно с оформлением операции по продаже имущества начисляется отложенный налоговый актив в размере произведения убытка и действующей ставки налога (в примере – 20%)
Февраль 2017 – январь 2020	Дт 68 Кт 09 – 500 рублей	Ежемесячно в течение указанного периода для целей уменьшения налогооблагаемой прибыли списывается убыток в составе прочих расходов в сумме 2 500 рублей (90 000 / 36)	Отложенный налоговый актив уменьшается ежемесячно на сумму, равную произведению списанного убытка и ставки налога

Если необходимо списать отложенный налоговый актив единовременно, делается проводка Дт 99 Кт 09.

В случае когда расходы для целей налогообложения превышают затраты в бухгалтерском учете в текущем периоде, но в последующих периодах сумма превышения будет скомпенсирована, возникают налогооблагаемые временные разницы, которые отражаются операцией Дт 68 Кт 77.

Например, ООО «Нордфиш-Регион» в январе 2017 года приобрело стол руководителя за 53 985 рублей.

Согласно ПБУ 6/01 мебель относится к основным средствам (ОС). Но Налоговым кодексом установлена минимальная стоимость амортизируемого имущества – 100 000 рублей (п. 1 ст. 256 НК РФ). Это значит, что для целей исчисления налога на прибыль стоимость стола будет списана единовременно, а в бухгалтерском учете расходы будут увеличиваться по мере начисления амортизации. В результате появится налогооблагаемая временная разница и, как следствие, отложенное налоговое обязательство.

Таблица 9 – Отражение операции по приобретению мебели в учете ООО «Нордфиш-Регион»

	Бухгалтерский учет	Налоговый учет	Примечание
Январь 2017	Дт 08 Кт 60 – 45 750 рублей Дт 19 Кт 60 – 8 235 рублей Дт 01 Кт 08 – 45 750 рублей Дт 68 Кт 77 – 9 150 рублей	Единовременно списана в расходы сумма покупки за минусом НДС – 45 750 рублей	Срок полезного использования при вводе в эксплуатацию был установлен 61 месяц. Одновременно с отнесением на расходы в налоговом учете стоимости имущества в бухгалтерском начисляется отложенное обязательство в сумме, равной произведению стоимости стола и ставки налога (в 2017 году – 20%)
Ежемесячные операции начиная с февраля 2017 и до окончания срока полезного использования стола или выбытия ОС по причине продажи, утраты и пр.	Дт 26 (44 или иной счет для учета расходов) Кт 02 – 750 рублей Дт 77 Кт 68 – 150 рублей		Одновременно с начислением амортизации ежемесячно уменьшается отложенное налоговое обязательство на сумму, равную произведению начисленной амортизации и ставки налога

В случае выбытия основного средства до истечения срока его полезного использования остаток отложенного обязательства считается прибылью, которая начисляется проводкой Дт 77 Кт 99.

### 3.3 Расчет налога на прибыль

Рассмотрим начисление и уплату налогов в ООО «Нордфиш-Регион». Организация уплачивает налоги согласно обычной системе налогообложения.

ООО «Нордфиш-Регион» выплачивает следующие виды налогов общепринятой системы налогообложения:

- а) налог на добавленную стоимость;
- б) налог на доходы физических лиц;
- в) страховые выплаты;
- г) налог на прибыль организаций;
- д) налог на имущество предприятий.

Основным налогом, который выплачивает организация, является налог на прибыль.

Рассчитаем налог на прибыль и сведем данные в таблицу 12.

Налог на прибыль определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Исходя из отчета о прибылях и убытках, найдем налоговую базу за три года.

Налоговой базой является денежное выражение прибыли подлежащей налогообложению.

$$НБ = (\text{ПР}_{\text{от продаж}} + \%к \text{ получению} + \text{Прочие доходы}) - \%к \text{ уплате} - \text{Прочие расходы}$$

$$Н_{\text{на приб.}} = НБ * 20\%$$

Рассчитаем налог на прибыль:

2014г.

$$НБ = 353 \text{ тыс.руб.},$$

$$Н_{\text{на приб.}} = 353000 * 20\% = 70600 \text{ руб.},$$

2015г.

$$НБ = 402 \text{ тыс.руб.},$$

$$Н_{\text{на приб.}} = 402000 * 20\% = 80400 \text{руб.},$$

2016.

$$НБ = 1158000 \text{ тыс.руб.},$$

$$Н_{\text{на приб.}} = 1158000 * 20\% = 231600 \text{руб.},$$

Таблица 10 – Размер налога на прибыль

Отчетный период	Начислено	Абсолютный прирост (руб)	Темп роста (%)	Темп прироста (%)
2014 г.	70600	-	-	-
2015 г.	80400	9800	113,8	3,8
2016 г.	231600	150600	288,1	188,1

Для наглядности размер уплаченного налога на прибыль изобразим в виде рисунка (Рисунок 2).



Рисунок 2 - Сумма начисленного налога

Глядя на рисунок 2 видно, что сумма налога на прибыль с каждым годом увеличивается. Сумма налога зависит от прибыли получаемой организацией.

Прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты, хозяйствования, после реализации продукции. Для наглядности изменения прибыли, данные сведем в таблицу 11.

Таблица 11 – Прибыль организации

Отчетный период	Получено	Абсолютный прирост (руб)	Темп роста (%)	Темп прироста (%)
2014	353000	-	-	-
2015	402000	49000	113,8	13,8
2016	1158000	756000	288,1	188,1

Наглядно изменение прибыли предприятия представим в виде диаграммы (Рисунок 3).



Рисунок 3 - Изменение прибыли предприятия

Повышение прибыли в период с 2014 по 2015 год составило 49000 рублей, а в период с 2015 по 2016 год – 756000 руб. Прибыль в 2016г. значительно повысилась за счет роста выручки на 2044000 руб.

Учитывая специфику формирования налоговой базы по налогу на прибыль торговых организаций, представляется интересным выявление наиболее значимых проблем, возникающих в данной сфере.

Анализируя деятельность ООО «Нордфиш-Регион», мы смогли определить следующие сложности и представили их в таблице 12.

Таблица 12 – Сложности, возникающие при формировании налоговой базы по налогу на прибыль в организации

Сложности	Пояснение
Несовершенство законодательства о налогах и сборах в части обложения прибыли организаций	Сложность в применении главы 25 НК РФ, данная глава требует законодательного исправления допущенных неточностей и ошибок. С того момента как глава 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ начала функционировать (вступила в силу с 1 января 2002 года) в нее часто вносились поправки, которые способствовали изменению и уточнению некоторых пунктов закона. Однако, часто на практике, налогоплательщики сталкиваются с сложностями исчисления и уплаты налога на прибыль организаций, которым способствует недоработка, а также неоднозначная трактовка норм главы 25 НК РФ, и как следствием того является неправильное исчисление налога на прибыль организаций.
Порядок формирования налоговой базы по налогу на прибыль.	Сложность заключается в том, что при формировании налоговой базы по налогу на прибыль происходит временной разрыв в получении доходов и осуществлении расходов, организация производит расходы, связанные с приобретением товара у производителя, после чего в последующих (отчетных) налоговых периодах получает доход (уже после реализации товара).
Сложности, возникающие в сфере налогового администрирования налога на прибыль организаций	Отсутствие у специалистов ИФНС специальных знаний по специфике формирования налоговой базы по налогу на прибыль торговых организаций

Таким образом, можно сделать вывод, что недоработки тех или иных вопросов приводят к сложностям исчисления и перечислению налога на прибыль организаций, который на данный момент является одним из самых сложных налогов. Налоговый кодекс Российской Федерации, требует определенных доработок, выявление и исправление множества размытых неточностей и трактовок.

В рамках выпускной квалификационной работы мы остановились на разработке рекомендаций для ООО «Нордфиш-Регион», касающихся формирования налоговой базы по налогу на прибыль в случае получения убытка в отчетном (налоговом периоде).

Мы выявили, что при подаче декларации по налогу на прибыль ООО «Нордфиш-Регион» вынуждена давать пояснения по поводу образовавшегося убытка в отчетном периоде. Для того, чтобы избежать представления большого количества дополнительных документов (счета-фактуры, накладные, договоры, сметы на объекты, карточки счетов бухгалтерского учета), мы разработали типовое пояснение для специалистов ИФНС, осуществляющих камеральную налоговую проверку. Данная информация в части возникающей сложности и рекомендации (типовое пояснение) ее решения сведена в схему и представлена в таблице 13.

Таблица 13 - Типовое пояснение возникающего убытка в форме превышения суммы расходов над суммами, доходов, для специалистов ИФНС

Сложность, возникающая при налогообложении прибыли организации ООО «Нордфиш-Регион»	→	Сложность заключается в том, что в налоговом учете между возникновением доходов и расходов, образуется временной лаг, который влияет на образование убытка в конкретном (отчетном) налоговом периоде.
Причина, возникновения сложности при налогообложении прибыли организации ООО «Нордфиш-Регион»	→	Возникновение данного лага происходит в связи с тем, что расход возникает раньше дохода, который осуществляется на дату передачи товара.
Рекомендации, разработанные по решению возникающей сложности при налогообложении прибыли организации ООО	→	Рекомендация представляет собой форму типового пояснения для налоговой службы в части экономической обоснованности расходов и пояснения образования убыточной декларации.
Содержание рекомендации по решению сложности при налогообложении прибыли организации ООО «Нордфиш-Регион»	→	Приобретение материалов для проведения товара у производителя и дальнейшая реализация реализации у организации имеют временной лаг, то есть сначала организация осуществляет сметные расходы, и только после продажи товара она получает выручку.
Перечень необходимых документов, подтверждающих Экономическую обоснованность расходов	→	<ol style="list-style-type: none"> <li>1 Договора (контракты) по приобретению товара у производителя</li> <li>2 Счета-фактуры и накладные</li> <li>3 Смета расходов на объект</li> <li>4 Аналитика счетов бухгалтерского учета, касающаяся списания товара</li> <li>5 Выписки с расчетного счета в банках</li> </ol>

Таким образом, на основе проведенного анализа разработанное нами типовое пояснение возникающего убытка в форме превышения суммы расходов над суммами, доходов, для специалистов ИФНС:

- позволит раскрыть специфику определения налоговой базы по налогу на прибыль для торговых организаций;

- позволит торговым организациям избежать предоставления дополнительных документов в рамках проведения камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль организаций (контракты, карточки учета счетов бухгалтерского учета, все счета фактуры и накладные и т.д.).

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современных условиях рыночной экономики основой экономического развития является прибыль, которая представляет собой один из самых важных показателей эффективности работы предприятия, и являющийся основным источником его функционирования. Так с помощью прибыли у предприятия есть возможность выполнять свои обязательства перед бюджетом, внебюджетными фондами, а так же перед другими организациями. Одной из основных задач, стоящих перед бухгалтерским учетом предприятия, является полнота и достоверность исчисления и распределения положительного финансового результата.

Бухгалтерская прибыль представляет собой общую валовую прибыль, положительный финансовый результат, рассчитанный по данным бухгалтерского учета предприятия за отчетный период. Рассчитывается она учитывая все хозяйственные операции, принимая во внимание статьи баланса.

Понятие бухгалтерской прибыли основывается на двух основных идеях: идея стабилизации благосостояния или сбережения капитала, идея результативности, или наращивания капитала.

Налог на прибыль предприятий и организаций в Российской налоговой системе занимает одно из первых мест. Он выступает в качестве инструмента, который позволяет перераспределять национальный доход и является основным источником федерального, регионального и местных бюджетов.

МСФО 12 «Налоги на прибыль» позволяет достоверно отразить в отчетности текущие и будущие налоговые последствия хозяйственной деятельности фирмы.

Основной задачей МСФО 12 «Налоги на прибыль» является достоверное представление в отчетности информации о налоге на прибыль. Решаемая стандартом задача заключается в том, чтобы показать в отчетности: текущие налоговые последствия произведенных компанией операций; будущие налоговые последствия операций, проведенных в отчетном периоде.

Сфера применения стандарта ограничивается учетом налогов на прибыль, под которыми понимаются налоги, рассчитываемые на основе прибыли: в соответствии с национальным налоговым законодательством; согласно требованиям зарубежного налогового законодательства; включая налоги от источника выплаты, уплачиваемые дочерними, ассоциированными и совместными фирмами при распределении прибыли в пользу отчитывающейся компании.

Неопределенные налоговые позиции - это возникающие в результате неопределенностей в налоговом учете риски, которые можно условно разделить на две группы: 1) риски по налогу на прибыль; 2) риски, связанные с налогами, отличными от налога на прибыль, например НДС.

Такое разделение обусловлено тем, что в части неопределенных налоговых позиций по большинству налогов следует применять МСФО (IAS) 37, в то время как для налога на прибыль можно использовать как МСФО (IAS) 37, так и МСФО (IAS) 12.

В свою очередь МСФО (IAS) 12 также отдельно не рассматривает оценку неопределенных налоговых позиций. Отсюда предполагается, что на них распространяются общие требования по оценке текущего налога на прибыль.

Доходы - важнейший показатель финансовой отчетности. Правила их учета по МСФО отличаются от российских норм. Наиболее ярко несовпадения проявляются при учете выручки от таких видов деятельности, как оказание услуг, торговля через посредника, бартерные сделки и некоторые другие.

В международных стандартах порядок оценки и признания доходов организации регламентируется МСФО 18 «Выручка». В российском учете аналогом служит ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Международный стандарт МСФО 18 «Выручка» введен в действие приказом Минфина № 217н от 28.12.15 г. Целью данного Приложения является определение момента признания такого финансового показателя, как вырученные доходы предприятия. При этом к последним относят как доходы от продаж товаров (услуг), так и различные виды вознаграждений, процентов, роялти, дивидендов.

ООО «Нордфиш-Регион» основано в 2011 году. За это время фирма успела зарекомендовать себя надежным поставщиком свежемороженой рыбы и морепродуктов.

В настоящий момент времени ООО «Нордфиш-Регион» специализируется на оптовой и мелкооптовой торговле и доставке свежемороженой рыбы, рыбы холодного и горячего копчения, рыбного филе, икры, креветок, рыбных пресервов и нарезок, а также других морепродуктов.

Поскольку на 31 декабря 2016 г. наблюдается недостаток собственных оборотных средств, рассчитанных по всем трем вариантам, финансовое положение организации по данному признаку можно характеризовать как неудовлетворительное. При этом нужно обратить внимание, что все три показателя покрытия собственными оборотными средствами запасов за анализируемый период ухудшили свои значения.

За последний год организация получила прибыль как от продаж, так и в целом от финансово-хозяйственной деятельности.

Из-за разных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете бухгалтерская прибыль может не совпадать с налоговой прибылью. Тогда условный налог на бухгалтерскую прибыль не будет совпадать с текущим налогом на прибыль, отраженным в декларации по налогу на прибыль. Чтобы сумма налога на прибыль, начисленного в бухучете, совпадала с текущим налогом на прибыль, надо формировать разницы по правилам ПБУ 18/02.

Разница между бухгалтерской и налоговой прибылью состоит из временных и постоянных разниц. Постоянные разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью возникают, если расходы (доходы) признаются или только в бухгалтерском, или только в налоговом учете. Наличие постоянных разниц влечет за собой необходимость доначисления либо уменьшения суммы налога на прибыль, исчисленного исходя из бухгалтерской прибыли.

Учет временных разниц в ООО «Нордфиш-Регион» по налогу на прибыль подразумевает отражение различий в подходах, которые используются в бухгалтерском и налоговом учетах при оформлении хозяйственных операций. Если положения НК РФ призывают отразить в учете какой-либо факт хозяйственной деятельности в одном временном отрезке, а нормы бухгалтерского учета – в другом, то возникает разница.

Правила начисления доходов и расходов в бухучете прописаны в ПБУ 9/99 и 10/99 соответственно. А требования налогового учета этих операций озвучены в главе 25 НК РФ. К сожалению, правила, предъявляемые к отражению поступлений и затрат для целей налогообложения прибыли часто отличаются от требований бухучета. В связи с этим возникают отличия, которые в 2002 году законодатели прописали в ПБУ 18/02. В этом документе раскрываются понятия постоянных и временных разниц.

Рассмотрев начисление и уплату налогов в ООО «Нордфиш-Регион», выявили что организация уплачивает налоги согласно обычной системе налогообложения.

ООО «Нордфиш-Регион» выплачивает следующие виды налогов общепринятой системы налогообложения: налог на добавленную стоимость; налог на доходы физических лиц; страховые выплаты; налог на прибыль организаций; налог на имущество предприятий.

Основным налогом, который выплачивает организация, является налог на прибыль.

Налог на прибыль определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога на прибыль с каждым годом увеличивается. Сумма налога зависит от прибыли получаемой организацией. Прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты, хозяйствования, после реализации

продукции.

Повышение прибыли в период с 2014 по 2015 год составило 49000 рублей, а в период с 2015 по 2016 год – 756000 руб. Прибыль в 2016г. значительно повысилась за счет роста выручки на 2044000 руб.

Учитывая специфику формирования налоговой базы по налогу на прибыль торговых организаций, представляется интересным выявление наиболее значимых проблем, возникающих в данной сфере.

Таким образом, можно сделать вывод, что недоработки тех или иных вопросов приводят к сложностям исчисления и перечислению налога на прибыль строительных организаций, который на данный момент является одним из самых сложных налогов. Налоговый кодекс Российской Федерации, требует определенных доработок, выявление и исправление множества размытых неточностей и трактовок.

В рамках выпускной квалификационной работы мы остановились на разработке рекомендаций для ООО «Нордфиш-Регион», касающихся формирования налоговой базы по налогу на прибыль в случае получения убытка в отчетном (налоговом периоде).

Мы выявили, что при подаче декларации по налогу на прибыль ООО «Нордфиш-Регион» вынуждена давать пояснения по поводу образовавшегося убытка в отчетном периоде. Для того, чтобы избежать представления большого количества дополнительных документов, мы разработали типовое пояснение для специалистов ИФНС, осуществляющих камеральную налоговую проверку.

Таким образом, на основе проведенного анализа разработанное нами типовое пояснение возникающего убытка в форме превышения суммы расходов над суммами, доходов, для специалистов ИФНС: позволит раскрыть специфику определения налоговой базы по налогу на прибыль для торговых организаций; позволит торговым организациям избежать предоставления дополнительных документов в рамках проведения камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль организаций (контракты, карточки учета счетов бухгалтерского учета, все счета фактуры и накладные и т.д.).

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ: (в ред. от 28 декабря 2017) // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 23.03.2018)
2. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 23.03.2018)
3. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 18 «Выручка» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина от 28.12.2015 №217-н. (в ред. От 27.06.2016) // Консультант Плюс: справочная правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 16.04.2018)
4. Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина от 27.06.2016 г. №98-н. // Консультант Плюс: справочная правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 16.04.2018)
5. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изм. и доп. на 19.02.2018 г.): // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 23.03.2018)
6. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 31.12.2017) // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 23.03.2018)
7. Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 г. № 107 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 16.04.2018)
8. О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 30.03.2018)
9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 29.06.1998 г.

№ 34н // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 25.03.2018)

10. Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 23.03.2018)

11. Положение по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организации» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 20.04.2018)

12. Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 20.04.2018)

13. Положение по бухгалтерскому учету 18/2002 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н. // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 25.03.2018)

14. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: Приказ Министерства Финансов РФ от 02.07.2010 г. № 66н // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 30.03.2018)

15. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс]: Приказ Министерства Финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 30.03.2018)

16. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет 9-е изд. Учебное пособие для вузов./В.П. Астахов. – М.: Издательство Юрайт, 2011. – 955 с.

17. Бабаев Ю.А. Петров А. М. Теория бухгалтерского учета./ Ю.А.Бабаев, А.М.Петров. - М.: Проспект, 2014. – 240 с.

18. Беззатеева Т. МСФО (IFRS) 15: особенности применения в сфере программного обеспечения // МСФО на практике. – 2015. - №1. – с. 23-24

19. Васина Е. Выручка: практические аспекты признания // МСФО на практике. – 2011. - №4. – 28 с.

20. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет / Н.Л.Вещунова. – М.: Проспект, 2014. – 848 с.

21. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности: в помощь финансовому директору, главному бухгалтеру, бухгалтеру / И.Е. Глушков. – Новосибирск: Экор-книга, 2014. - 943 с.
22. Горшенина Н.В. Налог на прибыль: открываем сезон / Горшенина Н.В. // Актуальная бухгалтерия. - 2017. - №3.
23. Горячев С. Налог на прибыль: 6:1 в пользу налогоплательщиков / Горячев С. // Практическая бухгалтерия. – 2014. - №10.
24. Григоренко Д.Ю. Обсуждаем сложные вопросы исчисления налога на прибыль / Григоренко Д.Ю. // Российский налоговый курьер. – 2015. - №20.
25. Дубинин А.В. Факторы увеличения эффективности и факторы, влияющие на сокращение прибыли предприятий // Информационные технологии. – 2015. – № 5. – С. 78-82.
26. Дубцова Н. Налог на прибыль: эффект от снижения / Дубцова Н. // Расчет. – 2015. - №2.
27. Еримизина М.И. Формирование информации о доходах и расходах в финансовом и налоговом учете / М.И.Еримизина, С.Я.Деменьтьева // Инновационная наука . – 2015. - № 5. – С. 93-98.
28. Камышанов, П.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. - М.: ОМЕГА-Л, 2013. - 638 с.
29. Кондраков Н.П., Кондраков И.Н. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах./ Н.П.Кондраков, И.Н.Кондраков. – М.: Проспект, 2013. – 280 с.
30. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет. – М.: «Финансы и статистика», 2016. – С.752.
31. Красноперова О.А. Ошибки, наиболее часто встречающиеся при исчислении налога на прибыль организаций / Красноперова О.А. // Гражданин и право. – 2014. - №5.
32. Красноперова О.А. Новые правила исчисления налога на прибыль организаций (с учетом поправок в главу 25 НК РФ, принятых в 2008 г.) / Красноперова О.А. // Гражданин и право. – 2015. - №1.
33. Крапивенцева С. Введение в МСФО. Выручка в примерах (МСФО (IAS) 18) [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2015. - №6. – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfo-practice.ru/> (дата обращения: 01.05.2018).
34. Крапивенцева С. Новое в МСФО в 2015 году [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2015. - №1. . – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfopractice.ru/> (дата обращения: 01.05.2018).
35. Крапивенцева С. Отличия учета по МСФО от РСБУ: принципы vs правила [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2016. - №1. . – Электрон. ерсия печат. публ.

– URL: <http://msfo-practice.ru/> (дата обращения: 01.05.2018).

36. Кромский Е. Учет выручки по МСФО (IFRS) 15 [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2015. - №2. – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfopractice.ru/> (дата обращения: 15.05.2018).

37. Кромский Е. Учет выручки по МСФО (IAS) 18 [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2015. - №1. – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfopractice.ru/> (дата обращения: 15.05.2018).

38. Кузьменко В.В. Налоги и налогообложение. Учебное пособие / под ред. В.В. Кузьменко. - СПб.: ГИОРД, 2016. – 336 с.

39. Ларионов А. Д. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / А. Д. Ларионов. – М. Финансы и статистика, 2014. – 278 с.

40. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / Майбуров И.А. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 495 с.

41. Майбуров И.А. Налоги и налогообложение: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Финансы и Кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Майбуров И.А. и др. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. –511с.

42. Малис Н.Н. Налог на прибыль ждут перемены / Малис Н.Н. // Налоговый вестник. – 2017. - №8

43. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 509 с. – (Высшее образование).

44. Невешкина Е.В. Налог на прибыль организации, М.:2016 – 528с.

45. Никитина Т. Статус МСФО в России [Электронный ресурс]: МСФО на практике. – 2013. - №11. – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfopractice.ru/> (дата обращения: 13.05.2018).

46. Осипов Д.В. О налоге на прибыль / Осипов Д.В. // Налоговый вестник. – 2016. - №12.

47. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в РФ: Учебник для вузов. – 7-е изд., доп. и перераб. – М.: МЦФЭР, 2014. – 592 с.

48. Подкопаев М.В. Доходы будущих периодов // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. -2013. - №3. – с.40.

49. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии/ Н.В.Пошестник. - М. : Проспект, 2013. - 552 с.

50. Савчук Ю. Как учесть расходы в МСФО [Электронный ресурс]: // МСФО на практике. – 2012. - №8. – Электрон. версия печат. публ. – URL: <http://msfopractice.ru/> (дата

обращения: 01.05.2018).

51. Стародубцева И.Н. Налог на прибыль. Сложные моменты / под ред. И.Н. Стародубцевой, НалогИнфо, 2017 – 564с.

52. Тарасова Е.Ю. Учет расчетов по налогу на прибыль // Различия между МСФО (IAS)12 и ПБУ 18/02. – 2012. – №2. – С. 48-57.

53. Ткаченко Л.И. Актуальность и проблемы подготовки специалистов финансово-учетной сферы в соответствии с МСФО // Проблемы учета и финансов. - 2014.- № 4(16). – С.77-80.

54. Ткаченко Л.И. Основополагающие различия между российскими стандартами бухгалтерского учета и международными стандартами финансовой отчетности // Проблемы учета и финансов: ежеквартальный науч.-практ. журнал. - Томск, 2012. – № 4. – С. 51–55.

55. Терехова В.Ю. Экономическая сущность и состав доходов и расходов организации // Все для бухгалтера. – 2016. - № 12. – С. 233-236.

56. Филатова О. Ключевые моменты первого применения МСФО // МСФО на практике. – 2014. - №5. – с. 15.

57. Хороший О.Д. Обсуждаем проблемы исчисления налога на прибыль / Хороший О.Д. // Российский налоговый курьер. – 2016. - №13-14.

58. Черемисина С. В. Бухгалтерский и налоговый учет: учебное пособие / С. В. Черемисина, Н. А. Тюленева, А. А. Земцов; под ред. А. А. Земцова. Томск: Издательский Дом Томского государственного университета , 2014. – 557с.

59. Черник Д.Г. Налоги и налогообложение: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / под ред. Д.Г. Черника. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 311 с.

60. Шилкина Я.Ю. Сравнительный анализ учета доходов и расходов в соответствии с МСФО и РСБУ / Я.Ю. Шилкина, О.С. Дьяконова // Современные тенденции развития науки и технологий. – 2016. – № 3-10. – С. 126-129.

61. Янковский П.А. Раскрытие информации о выручке в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности / П.А. Янковский // Проблемы учета и финансов. – 2013. - № 4 (12). – С.70-74

62. Янковский П.А. Информационные запросы пользователей финансовой отчетности / П.А. Янковский // Проблемы учета и финансов. – 2012. – № 4. – С. 69–72.

Приложение А

Бухгалтерский баланс ООО «Нордфиш-Регион»

Показатель	Код показателя	31.12.2016	31.12.2015	31.12.2014
1	2	3	4	5
<b>Актив</b>				
<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>	1110	0	0	0
Нематериальные активы				
Результаты исследований и разработок	1120	0	0	0
Нематериальные поисковые активы	1130	0	0	0
Материальные поисковые активы	1140	0	0	0
Основные средства	1150	0	0	0
Доходные вложения в материальные ценности	1160	0	0	0
Финансовые вложения	1170	0	0	0
Отложенные налоговые активы	1180	0	0	0
Прочие внеоборотные активы	1190	0	0	0
<b>ИТОГО по разделу I</b>	1100	0	0	0
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>	1210	3824	1512	1622
Запасы				
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	0	0	0
Дебиторская задолженность	1230	0	601	241
задолженность учредителей по взносам в уставный капитал	1231	0	0	0
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	0	0	0
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	5	4	82
Прочие оборотные активы	1260	0	0	0
<b>ИТОГО по разделу II</b>	1200	3829	2117	1945
<b>БАЛАНС</b>	1600	3829	2117	1945
<b>Пассив</b>				
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>	1310	10	10	10
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)				
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320	0	0	0
Переоценка внеоборотных активов	1340	0	0	0
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	0	0	0
Резервный капитал	1360	0	0	0
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	926	322	191
<b>ИТОГО по разделу III</b>	1300	936	332	201
<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>	1410	0	0	0
Заемные средства				
Отложенные налоговые обязательства	1420	0	0	0
Оценочные обязательства	1430	0	0	0
Прочие долгосрочные обязательства	1450	0	0	0

ИТОГО по разделу IV	1400	0	0	0
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	1510	1709	1709	1709
Заемные средства				
Кредиторская задолженность	1520	1184	76	35
Доходы будущих периодов	1530	0	0	0
доходы будущих периодов, возникшие в связи с безвозмездным получением имущества и государственной помощи	1531	0	0	0
Оценочные обязательства	1540	0	0	0
Прочие краткосрочные обязательства	1550	0	0	0
ИТОГО по разделу V	1500	2893	1785	1744
БАЛАНС	1700	3829	2117	1945

Приложение Б

Отчет о финансовых результатах ООО «Нордфиш-Регион»

Показатель	Код показателя	2016	2015	2014
Выручка	2110	14888	12844	9290
Себестоимость продаж	2120	13671	12411	8640
Валовая прибыль (убыток)	2100	1217	433	650
Коммерческие расходы	2210	59	0	289
Управленческие расходы	2220	0	31	0
Прибыль (убыток) от продаж (стр.2100-2210-2220)	2200	1158	402	361
Доходы от участия в других организациях	2310	0	0	0
Проценты к получению	2320	0	0	0
Проценты к уплате	2330	0	0	0
Прочие доходы	2340	0	0	0
Прочие расходы	2350	0	0	8
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.2200+2310+2320-2330+2340-2350)	2300	1158	402	353
Текущий налог на прибыль	2410	231,6	80,4	70,6
СПРАВОЧНО: постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	0	0	0
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	0	0	0
Изменение отложенных налоговых активов	2450	0	0	0
Прочее	2460	0	0	0
Чистая прибыль (убыток) (стр.2300-2410+2430+2450+2460)	2400	925,4	321,6	281,4

# Отчет о проверке на заимствования №1

Автор: b\_d4@mail.ru / ID: 4453088

Проверяющий: (b\_d4@mail.ru / ID: 4453088)

Отчет предоставлен сервисом «Антиплагиат»- <http://www.antiplagiat.ru>

## ИНФОРМАЦИЯ О ДОКУМЕНТЕ

№ документа: 23

Начало загрузки: 04.06.2018 09:02:56

Длительность загрузки: 00:00:02

Имя исходного файла: ВКР Бугаева Д.А.2018

Размер текста: 856 кБ

Символов в тексте: 120502

Слов в тексте: 14572

Число предложений: 1309

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ ОТЧЕТЕ

Последний готовый отчет (ред.)

Начало проверки: 04.06.2018 09:02:59

Длительность проверки: 00:00:03

Комментарии: не указано

Модули поиска:

**ЗАИМСТВОВАНИЯ**

27,95%

**ЦИТИРОВАНИЯ**

0%

**ОРИГИНАЛЬНОСТЬ**

72,05%



Заимствования — доля всех найденных текстовых пересечений, за исключением тех, которые система отнесла к цитированиям, по отношению к общему объему документа.  
 Цитирования — доля текстовых пересечений, которые не являются авторскими, но система посчитала их использование корректным, по отношению к общему объему документа. Сюда относятся оформленные по ГОСТу цитаты; общеупотребительные выражения; фрагменты текста, найденные в источниках из коллекций нормативно-правовой документации.

Текстовое пересечение — фрагмент текста проверяемого документа, совпадающий или почти совпадающий с фрагментом текста источника.

Источник — документ, проиндексированный в системе и содержащийся в модуле поиска, по которому проводится проверка.

Оригинальность — доля фрагментов текста проверяемого документа, не обнаруженных ни в одном источнике, по которым шла проверка, по отношению к общему объему документа.

Заимствования, цитирования и оригинальность являются отдельными показателями и в сумме дают 100%, что соответствует всему тексту проверяемого документа.

Обращаем Ваше внимание, что система находит текстовые пересечения проверяемого документа с проиндексированными в системе текстовыми источниками. При этом система является вспомогательным инструментом, определение корректности и правомерности заимствований или цитирований, а также авторства текстовых фрагментов проверяемого документа остается в компетенции проверяющего.

№	Доля в отчете	Доля в тексте	Источник	Ссылка	Актуален на	Модуль поиска	Блоков в отчете	Блоков в тексте
[01]	3,95%	5,48%	Скачать/bestref-174248.doc	<a href="http://bestreferat.ru">http://bestreferat.ru</a>	раньше 2011	Модуль поиска Интернет	39	59
[02]	4,21%	5,28%	Совершенствование систем...	<a href="http://diplomba.ru">http://diplomba.ru</a>	01 Янв 2016	Модуль поиска Интернет	38	55
[03]	3,76%	4,53%	Отчет о прибылях и убытках...	<a href="http://uchebnik.online">http://uchebnik.online</a>	07 Мар 2016	Модуль поиска Интернет	23	34

Еще источников: 17

Еще заимствований: 16,03%