

Министерство сельского хозяйства Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение  
высшего образования  
«Саратовский государственный аграрный университет имени  
Н.И. Вавилова»

**Факультет Экономики и менеджмента**  
**Кафедра Бухгалтерского учета, анализа и аудита**

Допустить к защите  
Зав. кафедрой \_\_\_\_\_/И.В. Шарикова  
« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**  
**на тему:**

Бухгалтерский и налоговый учет финансовых  
результатов: оценка взаимосвязей и организационно-  
методическое обеспечение предприятий АПК

**Направление подготовки**  
38.04.01 Экономика

**Направленность (профиль)**

Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих  
организациях

Обучающийся:  
Марцинкевич Кристина Олеговна

---

Руководитель:  
к.э.н., доцент Котар Ольга Константиновна

---

Рецензент:  
ведущий научный сотрудник отдела  
социально-экономического развития  
сельских территорий

ФГБНУ ПНИИ ЭО АПК Глухов С.Г.

---

Саратов 2020

**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ  
ФЕДЕРАЦИИ**

**Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение**

**высшего образования**

**«Саратовский государственный аграрный университет имени  
Н.И. Вавилова»**

**Факультет Экономики и менеджмента**

**Кафедра Бухгалтерский учет, анализ и аудит**

**«УТВЕРЖДАЮ»**

Заведующий кафедрой \_\_\_\_\_ И.В.Шарикова

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**ЗАДАНИЕ**

на подготовку выпускной квалификационной работы (ВКР)

Обучающийся	<b>Марцинкевич Кристина Олеговна</b>
Направление подготовки	<b>38.04.01 Экономика</b>
Направленность (профиль)	<b>Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих организациях</b>
Тема ВКР	«Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов: оценка взаимосвязей и организационно-методическое обеспечение предприятий АПК»  Утверждена распоряжением руководителя структурного подразделения, реализующего соответствующую программу ОПОП:  « ____ » _____ 20__ г., № ____
Срок сдачи законченной работы	« ____ » _____ 20__ г.

**1.Исходные данные к работе:** Информационную базу для исследования составили статистические данные Министерства сельского хозяйства Саратовской области, Федеральной службы государственной статистики России (Росстата), нормативно-

правовые документы в области инвестиционной деятельности, бухгалтерского учета и аудита.

**2. Содержание расчетно-пояснительной записки (перечень подлежащих разработке вопросов):**

Финансовый результат как экономическая категория. Теоретические основы формирования финансовых результатов как объекта бухгалтерского и налогового учёта. Методические основы учета разниц в бухгалтерском и налоговом учете финансовых результатов. Оценка финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий. Анализ формирования доходов, расходов и финансовых результатов в бухгалтерском учёте сельскохозяйственных организаций. Формирование организациями налоговых регистров по учёту доходов и расходов. Моделирование учётных данных для финансовой и налоговой отчётности по финансовым результатам. Методические приемы сближения бухгалтерского и налогового учета и финансовых результатов

**3. Перечень графического материала (с точным указанием обязательных чертежей):**

Таблица 1 - Определение категории «финансовый результат»

Таблица 2- Финансовые результаты деятельности ООО «Союз-Агро»

Таблица 3- Финансовые результаты деятельности ООО «Агрофирма»

Таблица 4- Структура прибыли по видам деятельности предприятий ООО «Союз-Агро» и ООО «Агрофирма»

Таблица 5 - Относительные показатели финансовой устойчивости ООО «Союз-Агро» и ООО «Агрофирма»

Таблица 6 - Перечень налоговых регистров, применяемых в ООО «Союз-Агро»

Таблица 7 - Содержание раздела «Организация налогового учета»

Таблица 8 - Содержание раздела «Методологический раздел учетной политики»

Рисунок 1 - Сравнение бухгалтерской и налоговой прибыли

Рисунок 2 - Первая модель организации ведения учёта доходов и расходов в целях бухгалтерского и налогового учёта

Рисунок 3 - Вторая модель организации ведения учёта доходов и расходов в целях бухгалтерского и налогового учёта

Рисунок 4 - Третья модель организации ведения учёта доходов и расходов в целях бухгалтерского и налогового учёта

Рисунок 5 - Структура аналитического учета по счету 68 в целях налогового учета финансовых результатов

4. Дата выдачи задания «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. (утверждено на заседании кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г. протокол № \_\_\_\_\_).

**Руководитель выпускной квалификационной работы:**

к.э.н., доцент Котар Ольга Константиновна

**Задание приняла к исполнению:** \_\_\_\_\_ /Марцинкевич К .О./

**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ  
ФЕДЕРАЦИИ**

**Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение**

**высшего образования**

**«Саратовский государственный аграрный университет имени Н.И.  
Вавилова»**

**Факультет Экономики и менеджмента**

**Кафедра Бухгалтерский учет, анализ и аудит**

**СОГЛАСОВАНО**

Руководитель ВКР

\_\_\_\_\_ /О.К. Котар/

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**УТВЕРЖДАЮ**

Заведующий кафедрой

\_\_\_\_\_ /И.В.Шарикова/

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**КАЛЕНДАРНЫЙ ГРАФИК**

выполнения выпускной квалификационной работы (ВКР)

Обучающийся	<b>Марцинкевич Кристина Олеговна</b>
Направление подготовки	<b>38.04.01 Экономика</b>
Направленность (профиль)	<b>Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих организациях</b>
Тема ВКР	«Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов: оценка взаимосвязей и организационно-методическое обеспечение предприятий АПК»

№ п/п	Наименование этапов выполнения ВКР	Срок выполнения этапов ВКР
1	Получение задания на подготовку ВКР	до «__» _____
2	Теоретические основы формирования финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учёте. Теоретические основы формирования финансовых результатов как объекта бухгалтерского и налогового учёта. Методические основы учета разниц в бухгалтерском и налоговом учете финансовых результатов	до «__» _____
3	Оценка современного состояния бухгалтерского и налогового учёта	до «__» _____

	<p>финансовых результатов сельскохозяйственных предприятий. Оценка финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий</p> <p>Анализ формирования доходов, расходов и финансовых результатов в бухгалтерском учёте сельскохозяйственных организаций</p> <p>Формирование организациями налоговых регистров по учёту доходов и расходов</p>	
4	<p>Направления совершенствования взаимосвязей бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов. Моделирование учётных данных для финансовой и налоговой отчётности по финансовым результатам. Методические приемы сближения бухгалтерского и налогового учета и финансовых результатов. Выводы и предложения. Оформление работы.</p>	до «__» _____
5	<p>Проверка рукописи ВКР на объем неправомерного заимствования и необоснованного цитирования в системе «ВКР-ВУЗ»</p>	до «__» _____
6	<p>Ознакомление с отзывом и рецензией</p>	до «__» _____
7	<p>Передача ВКР, протокола проверки работы на объем заимствования и отзыва в Государственную экзаменационную комиссию</p>	до «__» _____

**График составлен** \_\_\_\_\_

**Обучающийся** \_\_\_\_\_

*/К.О. Марцинкевич/*

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЁТЕ.....	12
1.1. Финансовый результат как экономическая категория...12	
1.2. Теоретические основы формирования финансовых результатов как объекта бухгалтерского и налогового учёта 17	
1.3. Методические основы учета разниц в бухгалтерском и налоговом учете финансовых результатов.....	23
II. ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ .....	28
2.1. Оценка финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий.....	28
2.2. Анализ формирования доходов, расходов и финансовых результатов в бухгалтерском учёте сельскохозяйственных организаций.....	41
2.3. Формирование организациями налоговых регистров по учёту доходов и расходов.....	49
III. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ВЗАИМОСВЯЗЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	55
3.1. Моделирование учётных данных для финансовой и налоговой отчётности по финансовым результатам.....	55
3.2. Методические приемы сближения бухгалтерского и налогового учета и финансовых результатов.....	65
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	79
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	83
Приложения.....	92



## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В рыночной экономике целью коммерческих организаций является получение прибыли как главного источника расширенного воспроизводства и развития. Финансовые результаты хозяйственной деятельности организаций, выражаемые в виде прибылей и убытков, характеризуют экономическую эффективность производства, а прибыль является обобщающим показателем финансово-хозяйственной деятельности. Достижения и недостатки в управлении организацией отражаются на финансовых результатах. В формировании прибыли существуют значительные лаги, что обусловлено временными рамками признания и соотнесения доходов и расходов. Своевременное отражение в бухгалтерском учете доходов и расходов организаций влияет на реальную величину результата. Это в определенной степени предопределяется организационно-методическими решениями, которые зависят от особенностей отрасли. Поэтому разработка организационных и методических основ формирования и учета финансовых результатов является актуальной.

Бухгалтерский и налоговый учёт финансовых результатов играет важную роль в решении стоящих перед предприятием проблем. Но в настоящее время содержание нормативных документов по регулированию бухгалтерского учета конечного результата отличается от положений налогового законодательства. Различия проявляются в составляющих конечного результата, которыми являются

доходы и расходы. Разное их признание для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. В законодательно-нормативных документах приведена их классификация, способы оценки, порядок распределения между отдельными отчетными периодами, а также порядок определения налогооблагаемой прибыли.

Обобщая всё это можно сделать вывод о том, что показатели конечного результата являются важнейшими в системе оценки результативности и деловых качеств предприятия, степени его надежности и финансового благополучия как партнера. Из этого следует то, что необходимо создать такую систему учёта, в которой не было бы различий при формировании показателей финансового результата.

В связи с этим тема исследования в выпускной квалификационной работе является чрезвычайно актуальной в современных экономических условиях.

**Степень разработанности проблемы.** Проблеме взаимодействия систем бухгалтерского учета и налогообложения конечных результатов уделяет большое внимание и бухгалтеров, экономистов и финансистов. Но не все аспекты названной проблемы изучены в одинаковой степени. Более детально рассмотрены вопросы состава и классификации доходов и расходов, формирования финансовых результатов. Они изложены в работах П.С. Безруких, А.С. Бакаева, З.Д. Бабаевой, В.Г. Гетьмана, О.В. Ефимовой, З.В. Кирьяновой, В.В. Ковалева, Г.В. Кулининой, В.Д. Новодворского, В.Ф. Палиа, А.Д. Шеремета, Л.З.

Шнейдмана, М.И. Кутера, М.Л. Пятова, Я.В. Соколова, А.Н.Хорина.

В разработку вопросов организации налогового учета отдельно от бухгалтерского существенный вклад внесли В.Р. Захарьин, В.И. Макарьева, Г.А. Касьянова и ряд других авторов.

Российские учёные и практики пользуются переводными зарубежными литературными источниками по вопросам бухгалтерского и налогового учёта, авторами которых являются А. Бабо, Л. Бернстайн, М.Ф. Ван Бреды, Дж. К. Ван Хорн, М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Переры, Э.С. Хендриксен, Ч. Хорнгрен и другие.

**Цель исследования** состоит в разработке организационно-методическое обеспечение сближения бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов предприятий АПК.

Для достижения этой цели, исследование было направлено на решение следующих задач:

- изучить экономическую сущность конечного финансового результата, доходов и расходов как объектов бухгалтерского и налогового учета;
- проанализировать действующие методические и нормативные акты, регламентирующие вопросы бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов;
- исследовать действующую практику по формированию и учету финансовых результатов, доходов, расходов в бухгалтерском учёте и отражении их в налоговых регистрах;
- оценить возможности сближения этих видов учета;

- усовершенствовать формы учетных регистров по систематизации показателей для формирования информации, используемой при расчетах налога на прибыль;

- рассмотреть целесообразность интеграции данных налогового учета в бухгалтерский учёт и рекомендовать для обеспечения единства системы учета разрабатывать единую учётную политику.

**Объектом исследования** являются предприятия Саратовской области. ООО «Союз-Агро» г. Энгельса и ООО «Агрофирма» г. Вольска Саратовской области.

**Предметом исследования** является анализ современной методики ведения бухгалтерского и налогового учета в сельскохозяйственных организациях с целью поиска возможных путей их сближения.

В процессе исследования в зависимости от конкретных задач применялись различные методы: монографический, абстрактно-логический, аналитический, экономико-статистический.

При рассмотрении вопросов формирования финансовых результатов использовались данные бухгалтерской финансовой отчётности сельскохозяйственных организаций за период с 2017 г. по 2019 г.

Источниками информации послужили публикации в периодической печати, результаты научных исследований по теме исследования.

**Научная новизна** положений и выводов ВКР состоит в формировании модели взаимосвязей между данными бухгалтерского учета по доходам и расходам и налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и по единому

налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Основные научные результаты, полученные в ходе написания ВКР, состоят в следующем:

- обоснованы рекомендации по совершенствованию учета доходов и расходов организации, исходя из состава и объема информации, используемой при налогообложении прибыли;

- обоснована необходимость и целесообразность детализации информации по счётам 99 «Прибыли и убытки» и 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»;

- внесены предложения по усовершенствованию формы учетных регистров по активам и расчётам для систематизации показателей обеспечивающие упрощение процесса формирования бухгалтерской и налоговой отчетности по налогу на прибыль;

- обосновано формирование положений учетной политики для целей налогообложения.

**Практическая значимость работы** заключается в том, что сделанные рекомендации по совершенствованию взаимосвязи бухгалтерского и налогового учёта могут быть использованы предприятиями для сближения методик формирования финансовых результатов. Отдельные положения выпускной квалификационной работы, в частности, детализация показателей счёта 99 «Прибыли и убытки» и рекомендации по изменению учётной политики в части формирования финансовых результатов могут быть использованы в процессе преподавания дисциплин кафедры

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит» для бакалавров и магистров.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения, выводы и рекомендации, изложенные в исследовании, представлялись, обсуждались и получили одобрение на VII Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых г. Ставрополь и на Всероссийской научной конференции «Островские чтения» г. Саратов

По результатам научно-исследовательской работы было опубликовано 2 статьи; в Сборнике материалов Всероссийской научной конференции «Островские чтения» и в сборнике «Развитие финансовой науки: дискуссионные вопросы современных исследований» Сборник научных трудов по материалам VII Всероссийской научно-практической конференции молодых ученых. Общий объём 0,6 п.л.

**Объём и структура работы.** Работа содержит 92 страницы текста, состоит из трёх глав, введения, выводов и предложений. Работа содержит 20 таблиц и 10 рисунков.

**Во введении** обоснована актуальность темы исследования, степень ее изученности, сформирована цель и задачи исследования, методы, предмет и объект исследования, а также научная новизна и практическая значимость.

**В первой главе «ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЁТЕ»** раскрыта сущность показателей финансовых результатов,

формируемых как в бухгалтерском, так и в налоговом учёте. Выявлены черты сходства и различия по законодательно-нормативным документам и обоснована необходимость интеграции налогового учёта в финансовый.

**Во второй главе «ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ** дана оценка финансовых результатов предприятий Саратовской области и проведён анализ состояния организации бухгалтерского учёта, бухгалтерской финансовой отчётности и налоговых регистров по формированию информации по доходам и расходам.

**В третьей главе «НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ВЗАИМОСВЯЗЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ»** по результатам анализа определены основные направления согласования бухгалтерских и налоговых подходов признания доходов и расходов для формирования положений учетной политики, которая способствует построению интегрированной системы учета доходов и расходов в сельскохозяйственных предприятиях Саратовской области. Обоснована необходимость детализации информации по счётам 99 «Прибыли и убытки» и 68 №Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», с тем, чтобы формировать данные об отложенных налогах, в классификации и оценке доходов и расходов. Сделаны рекомендации по совершенствованию форм учетных регистров по систематизации показателей, обеспечивающие упрощение процесса формирования бухгалтерской и налоговой отчётности по налогу на прибыль.

**Выводы и предложения** содержат основные результаты исследования и практические рекомендации по совершенствованию взаимосвязей бухгалтерского и налогового учёта доходов и расходов для организаций Саратовской области.



# **I. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЁТЕ**

## **1.1. Финансовый результат как экономическая категория**

Функционирование любого экономического субъекта за определенный период времени характеризуется таким итоговым показателем как финансовый результат. Деятельность организации любой организационно-правовой формы направлена на получение прибыли от финансово-хозяйственной деятельности, что и является ее главной целью.

Изучение понятия «финансовый результат» дает возможность руководству экономического субъекта получать подробную информацию о финансовом положении организации, о ее рентабельности, о конкурентоспособности на рынках товаров и услуг.

Финансовый результат деятельности экономического субъекта является предметом исследования ведущих экономистов. Проблема экономического содержания понятия «финансовый результат» экономического субъекта нуждается в точном обосновании. Среди многих авторов в области экономического анализа и финансового менеджмента нет единого подхода в определении этого

понятия. Их понимание сущности финансовых результатов далеко неоднозначно, авторы освещают экономическое содержание данного понятия «финансовый результат» в различных аспектах и с разной степенью детализации.

Понятие финансовый результат и отдельные аспекты его назначения в трактовке различных авторов представлены в таблице 1. Анализ источников экономической литературы свидетельствует о неоднородности сформировавшихся представлений о сущности финансовых результатов. Авторы в своих научных работах определяют экономическое содержание данного понятия с различных точек зрения и с разной степенью конкретизации.

Таблица 1 – Определение категории «финансовый результат»

Автор	Определение
В.Г. Гетьман [41]	Финансовый результат определяется по показателям прибыли или убытка, отражает в обобщенном виде результат хозяйствования и эффективность произведенных затрат.
О.В. Ефимова [49]	Под финансовым результатом деятельности предприятия понимают прибыль, в то же время действительно конечный результат тот, правом распоряжаться которым обладают собственники, в мировой практике под ним подразумевается «прирост чистых активов».
В.В. Бочаров [30]	Порядок формирования финансовых результатов предприятия систематизирует статьи, входящие в отчет о финансовых результатах и показывает формирование прибыли от валовой до нераспределенной (чистой) прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода.
Г.В. Савицкая [80]	Финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности. Прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты хозяйствования после реализации продукции; показатели рентабельности характеризуют эффективность работы в целом, и более чем прибыль отражают окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение эффекта с наличными или использованными ресурсами

М.Н. Крейнина [56]	Прибыль – это экономический показатель, характеризующий финансовые результаты деятельности предприятия, превышение всех видов доходов над всеми видами затрат
Н.Н. Селезнева [82]	Финансовые результаты и рентабельность деятельности организации непосредственно увязаны с анализом оборотных и внеоборотных активов фирмы. Прибыль – это выраженный в денежной форме чистый доход предпринимателя на вложенный капитал, характеризующий его вознаграждение за риск осуществления предпринимательской деятельности. Прибыль представляет собой разность между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе осуществления предпринимательской деятельности
В.В. Курилова [59]	Конечный финансовый результат от обычной деятельности, увеличенный или уменьшенный на сальдо чрезвычайных доходов и расходов, носящих случайный характер и возникающих достаточно редко, формирует нераспределенную прибыль (непокрытый убыток). Выявлением величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) заканчивается финансовый год.
Н.А. Толкачева [89]	Финансовый результат – прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансовой и хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме прибыли или убытка.
А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев [96]	Конечный финансовый результат деятельности фирмы – это балансовая прибыль (убыток) отчетного периода, представляющая собой алгебраическую сумму результата от реализации продукции, результата от финансовой деятельности, сальдо доходов и расходов от прочих внереализационных операций.

\*Источник: составлено автором

Однако подводя итоги можно выделить наиболее общий подход к пониманию категории «финансовый результат». Финансовый результат – это обобщающий показатель эффективности деятельности хозяйствующего субъекта за определенный временной период, который определяется как разница между доходами и расходами организации.

Финансовый результат – это не только величина прибыли, оставшейся в распоряжении экономического субъекта, или полученного убытка, по результатам отчетного

периода, это также основа для расчета различных производных показателей, характеризующих эффективность работы субъекта, таких как прибыльность продаж, рентабельность активов и финансовых источников капитала. Таким образом, категория «финансовые результаты» - это не только одно из центральных понятий бухгалтерского учета, но и экономического анализа, менеджмента, увязывающая учетные процессы с механизмом принятия управленческих решений, направленных на рост доходности бизнеса посредством расчета, анализа и прогнозирования различных экономических показателей.

В связи с тем, что понятие «финансовый результат» выражается в таких показателях как прибыль и убыток различных видов, возникает необходимость в определенной систематизации используемых терминов.

Термин «прибыль» находит свое отражение в бухгалтерском и налоговом учете. В российском законодательстве определение прибыли дается в части второй Налогового кодекса Российской Федерации. Так, под прибылью для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов; 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; для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в Российской Федерации. Рассмотрим основные сходства и

различия прибыли в бухгалтерском и налоговом учете на рисунке 1.

Прибыль в бухгалтерском учете	Прибыль в налоговом учете
Различия	
Исчисляется в целях соблюдения предписаний законодательства в сфере бухгалтерского учета или по требованию инвестора	Исчисляется в целях определения налогооблагаемой базы предприятия по критериям НК РФ
Исчисляется при любых системах налогообложения	Определяется только при тех системах налогообложения, в которых налог исчисляется с учетом доходов и расходов
Сходства	
Может совпадать фактическая величина бухгалтерской и налоговой прибыли	
При расчете бухгалтерской и налоговой прибыли не учитываются альтернативные издержки	
Исчисление бухгалтерской и налоговой прибыли происходит на основе одних и тех же документов (счетов-фактур, выписок, актов и т. д.)	
Прибыль в бухгалтерском учете, как и в налоговом, бывает отрицательной (убыток)	

Рисунок 1 – Сравнение бухгалтерской и налоговой прибыли

Прибыль экономического субъекта определяется рядом основополагающих функций.

Оценочная функция прибыли предоставляет возможность провести оценку результативности работы экономического субъекта (получение прибыли в результате деятельности организации означает, что полученные доходы превышают все понесенные расходы, связанные с его финансовохозяйственной деятельностью). Распределительная функция предполагает создание фондов денежных средств, которые позволят обеспечивать финансирование принятых к осуществлению программ и стратегий, сведение к минимуму

риска банкротства.

Стимулирующая функция представляет собой фактор развития производства, позволяет снижать затраты экономического субъекта на производство путем введения инноваций и технических усовершенствований.

Воспроизводственная функция предполагает, что прибыль является источником расширенного воспроизводства основных и оборотных фондов экономического субъекта. Воспроизводственная функция прибыли раскрывает показатель разницы между доходами и затратами.

Анализ финансовых результатов имеет большое значение для улучшения деятельности экономического субъекта, поскольку позволяет реализовывать следующие задачи:

- осуществлять регулярный контроль выполнения планов реализации продукции и получения прибыли;
- определять воздействие объективных и субъективных факторов на финансовые результаты; – выявлять резервы увеличения размера прибыли и рентабельности;
- оценивать работу экономического субъекта по использованию возможностей увеличения прибыли и рентабельности;
- разрабатывать мероприятия по использованию выявленных резервов.

Эффективность работы экономического субъекта во многом определяет конечный финансовый результат. Финансовые результаты работы экономического субъекта характеризуются суммой полученной прибыли. Изучение

этого показателя имеет большое значение для каждого экономического субъекта, поскольку его значение характеризует экономический эффект, полученный в результате деятельности организации. Получение положительного финансового результата организацией по итогу отчетного периода означает, что доходы этой организации превысили все расходы, которые были связаны с финансово-хозяйственной деятельностью этой организации. Прибыль является фундаментом экономического развития организации в условиях рыночной экономики и имеет большое значение для анализа производственной и финансовой деятельности организации. Вопросы финансового и налогового учета финансовых результатов достаточно полно раскрыты в нормативных актах, научной литературе. Считаем целесообразным в ходе дальнейшего исследования вопросов организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов рассмотреть особенности интеграции налогового учета финансовых результатов в финансовый учет, так как это позволит находить новые эффективные способы регулирования доходов и расходов организации.

## **1.2. Теоретические основы формирования финансовых результатов как объекта бухгалтерского и налогового учёта**

Принципы раскрытия информации о финансовых результатах изложены в таких нормативных документах, как Положения по бухгалтерскому учёту (в дальнейшем ПБУ). По своей роли в формировании финансовых результатов ПБУ подразделяются на две группы (см. рис. 2).

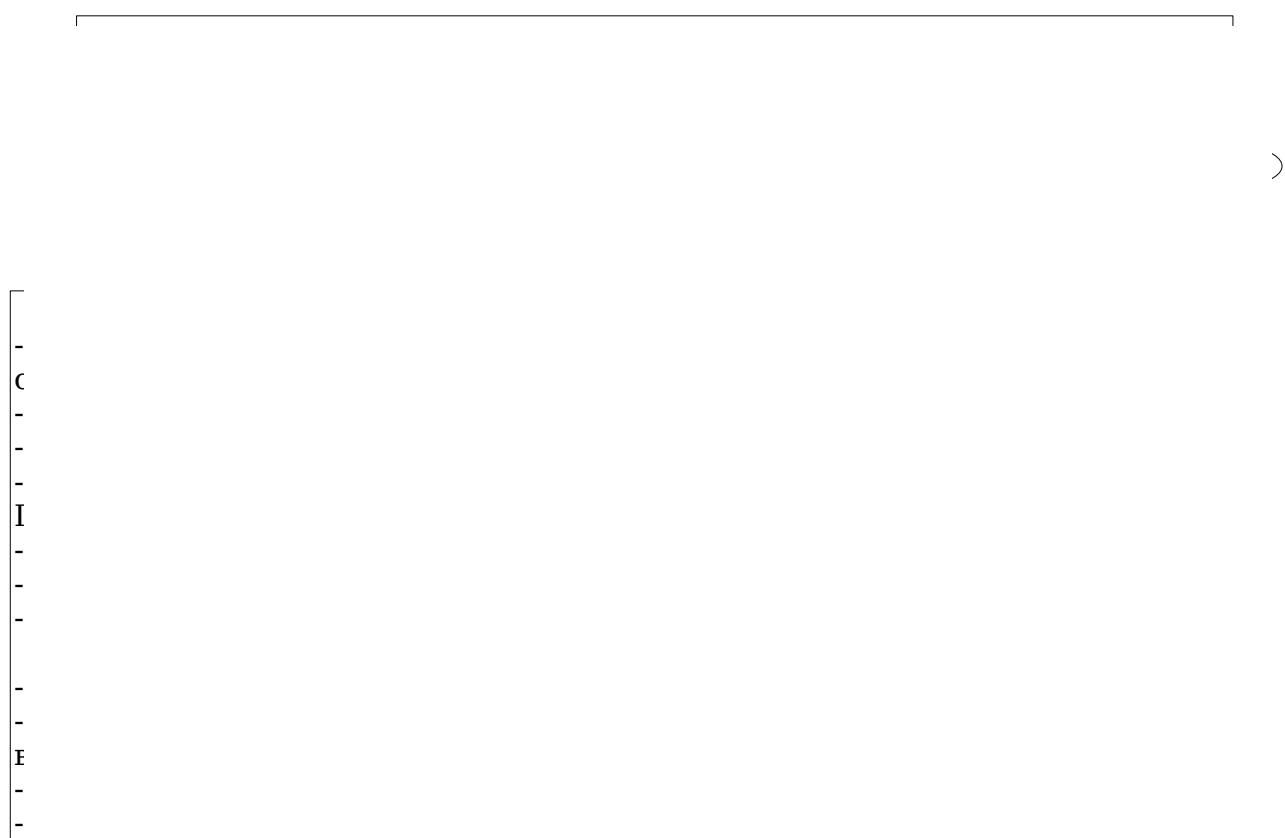


Рисунок 2 –Нормативная документация по вопросам формирования финансовых результатов

В настоящее время понятие доходов и расходов как объектов бухгалтерского учёта определяется двумя нормативными документами: ПБУ 9/99 «Доходы организации» [14] и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [15].

В ПБУ 9/99, под доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к



увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [13]. Следует заметить, что экономические выгоды организации получает тогда, когда в ее распоряжение поступает какое-либо имущество, а увеличение капитала происходит при наличии нераспределенного остатка прибыли или уменьшения убытков.

Доходы тесно связаны с расходами. Рассмотрим их сущность, изложенную в Российском стандарте по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99. [16] В названном нормативном документе расходы определяются как уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Из этого следует, что учет расходов также, как и учет доходов подчинен цели определения финансового результата деятельности организации, исчисляемого как разница между доходами и расходами.

Обобщая всё вышесказанное можно для наглядности проиллюстрировать понятие доходов и расходов (рис.3).

Взгляды на понятие «финансовый результат», как отмечалось ранее, разнообразны. В современных условиях проблема определения экономического содержания различных показателей, относящихся к конечным результатам деятельности предприятия, весьма актуальна. Как показала практика в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет и налогообложение, даются различные



будет в уставе организации заявленная, как основная, то результат считается прибылью.

Таким образом, прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают предприятия после реализации продукции [22, стр.12]. Рассчитывается прибыль путём вычитания из выручки (очищенной от НДС и акциза) полной себестоимости реализованной продукции. Следовательно, прибыль от реализации продукции напрямую зависит от выручки.

Формирование той или иной величины выручки от реализации продукции можно представить по-разному:

- либо как произведение натурального объема реализации на цену единицы этого объема;
- либо как суммарное значение затрат на реализованную продукцию и прибыль от реализации.

При нормальных условиях деятельности предприятия увеличение выручки от реализации продукции всегда можно рассматривать как признак улучшения финансового состояния, повышения эффективности использования имущества и других производственных ресурсов.

Таким образом, на конечный финансовый результат организации оказывает влияние:

1. финансовый результат от основной деятельности, то есть продажи продукции (работ и услуг);
2. финансовый результат от прочей деятельности, то есть продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и другого имущества (части операционных доходов и расходов);

3. прочие доходы и расходы (штрафы, пени, неустойки).

Постоянно меняющееся налоговое законодательство приводит к неоднозначной интерпретацией доходов и расходов в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. Проблема возникает в части определения налогооблагаемой прибыли.

С 1.01.2002г. действует глава 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НКРФ). Этой главой установлены существенные различия в правилах учета отдельных объектов и операций, определяемых бухгалтерскими и налоговыми нормами. Данная глава обязывает организации вести специальный налоговый учет доходов и расходов. Согласно ст.313 НК РФ под налоговым учетом понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ [2]. Исходя из этого, процесс обработки информации для расчета налога на прибыль наглядно представлен на рисунке 4.

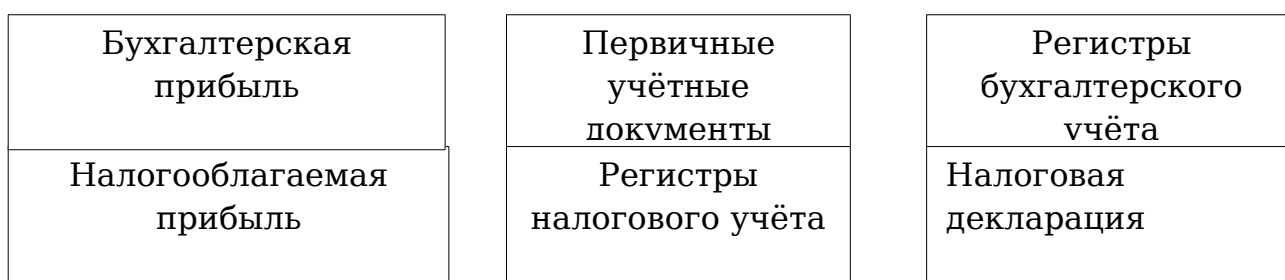


Рисунок 4- Схема обработки учётной информации для исчисления налогооблагаемой прибыли

Таким образом, из рисунка видно, что налоговый учет использует данные первичных бухгалтерских документов, так как не существует специальных первичных документов для налогового учета. Информация учётных документов используется для формирования налоговой базы по налогу на прибыль и заполнения налоговой декларации.

Налоговый кодекс трактует прибыль как полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, что в целом соответствует исчислению финансового результата прибыли в бухгалтерском учете. Но в НК нет определения доходов и расходов как объектов налогового учета, а дается лишь их перечень в части учитываемых и не учитываемых при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Все доходы, подлежащие налогообложению, определяются как доходы, связанные и не связанные с реализацией. При этом доходом от реализации для целей налогообложения считается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав, к которым применяются общие положения о купле-продаже. Порядок определения выручки в бухгалтерском учете и для целей налогообложения в основном совпадает. В состав доходов, не связанных с реализацией, но подлежащих налогообложению, включаются различные доходы. Полный перечень доходов приведен в ст. 250 НК РФ, который в большей части соответствует составу прочих доходов в бухгалтерском учете (ПБУ 9/99).

Расходами в налоговом законодательстве признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы, осуществляемые в рамках деятельности организации, направленной на получения дохода. Полный перечень расходов приведен в ст.270 НК РФ. Но не все расходы признаются в целях уменьшения налогооблагаемой прибыли. Вводится понятие –обоснованные расходы, которыми считаются экономически оправданные расходы. Важным моментом при этом является наличие бухгалтерского документа, подтверждающего сумму расхода. Но в НК не прописаны требования и правила по оформлению документов. Следовательно, учётные документы, подтверждающие произведенные расходы, должны соответствовать требованиям, установленным ФЗ «О бухгалтерском учете».

Таким образом, проведённый анализ законодательно - нормативных документов, регулирующих вопросы бухгалтерского учета формирования финансовых результатов, доходов и расходов, порядок налогообложения прибыли, показал, что состав доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете практически совпадает. На методологию учета доходов и расходов в целях налогообложения прибыли существенное влияние оказывает политика отечественного бюджета. Наличие фискальной цели бюджета приводит к несовпадениям в учёте доходов и расходов в целях финансового и налогового учёта.

Итак, рассмотренные проблемы определения доходов и расходов как объектов бухгалтерского учета и сближения бухгалтерского и экономического подходов в определении

сущности доходов и расходов относятся в основном к бухгалтерскому учету как практической его деятельности. Бухгалтерский учет основывается на практической потребности предоставить определенную информацию заинтересованным пользователям о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации.

Важной проблемой учета доходов и расходов является определение их величины, ибо от этого зависит финансовый результат деятельности организации и определение налогооблагаемой базы по налогу на прибыль. В решении этой проблемы существенное значение имеет не только определение состава доходов и расходов, но и их классификация, определение момента признания доходов и расходов, отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые исчисляется финансовый результат.

По нашему мнению, при формировании учётной информации по «доходам», «расходам», «прибыли», «чистой прибыли» необходимо руководствоваться правилами, прописанными в законодательно-нормативных документа по бухгалтерскому учёту.

### **1.3. Методические основы учета разниц в бухгалтерском и налоговом учете финансовых результатов**

Из-за разных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете бухгалтерская прибыль может отличаться от налоговой прибыли. Разница между

бухгалтерской и налоговой прибылью состоит из временных и постоянных разниц.

Экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет и формировать бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [1], если иное не установлено данным законом (ч. 1 ст. 6 Закона N 402-ФЗ). При этом экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами (ч. 2 ст. 8 Закона N 402-ФЗ).

Одним из федеральных стандартов, которым должен руководствоваться экономический субъект, является ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [17]. Данный стандарт предусматривает отражение в бухгалтерском учете не только суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет, или суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога, причитающейся организации, либо суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде, но и отражение в бухгалтерском учете сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Приказом Минфина России от 20.11.2018 N 236н в ПБУ 18/02 были внесены изменения, которые обязательны к применению начиная с бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2020 год. В частности, в соответствии с правилами, вступившими в силу с 1 января 2020 г., временные разницы в обязательном порядке определяются



исходя из сравнения балансовой стоимости активов и обязательств с их налоговой величиной (п. 8 ПБУ 18/02). В отчете о финансовых результатах представляется расход по налогу на прибыль (код строки 2410), который складывается из текущего (код 2411) и отложенного (код 2412) налога. Последний в свою очередь определяется исходя из изменений во временных разницах и, соответственно, отложенных налоговых активах и отложенных налоговых обязательствах за отчетный период (п.п. 20, 24 ПБУ 18/02).

В силу п. 21 ПБУ 18/02 текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый в соответствии с НК РФ. Организация может использовать следующие способы определения величины текущего налога на прибыль:

- на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете (абзац третий п. 22 ПБУ 18/02);
- на основе налоговой декларации по налогу на прибыль (абзац четвертый п. 22 ПБУ 18/02).

Согласно п. 22 ПБУ 18/02 способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации. При этом общим условием является соответствие величины текущего налога на прибыль сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации.

Как следует из нормы абзаца второго п. 3 ПБУ 18/02, информацию о постоянных и временных разницах организация вправе формировать в бухгалтерском учете:

- 1) либо на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета (т.е. сразу

при оформлении в бухгалтерском учете той или иной операции на основании первичных учетных документов определяется временная или постоянная разница и отражается на соответствующих счетах бухгалтерского учета;

2) либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно.

При этом постоянные и временные разницы отражаются в бухгалтерском учете обособленно.

Временные разницы приводят к образованию отложенного налога на прибыль и необходимости отражения в бухгалтерском учете на отдельных синтетических счетах отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств (п.п. 9, 14, 15 ПБУ 18/02). Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н , для этого предусмотрены соответствующие счет 09 "Отложенные налоговые активы" и счет 77 "Отложенные налоговые обязательства".

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства, кроме случаев, когда законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено отдельное формирование налоговой базы (п. 19 ПБУ 18/02).

В соответствии с Планом счетов и Инструкцией:

- по дебету счета 09 в корреспонденции с кредитом счета 68 отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода. По кредиту счета 09 в корреспонденции с дебетом счета 68 отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода;

- по кредиту счета 77 "Отложенные налоговые обязательства" в корреспонденции с дебетом счета 68 отражается отложенный налог, уменьшающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода. По дебету счета 77 в корреспонденции с кредитом счета 68 отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых обязательств, в счет начислений налога на прибыль отчетного периода.

Таким образом, согласно Плану счетов и Инструкции информация о временных разницеах подлежит отражению в обычном порядке: по дебету счета 09 (кредиту счета 77) в корреспонденции с кредитом (дебетом) счета 68.

Вместе с тем с учетом нововведений Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методический центр» в Рекомендации Р-102/2019-КлР «Порядок учета налога на прибыль» от 26.04. предложена новая методология, предполагающая менее трудозатратные способы формирования в бухгалтерском учете необходимой информации о налоге на прибыль в соответствии с действующими требованиями.

Так, согласно предложенному в Рекомендации Р-102/2019-КпР варианту сумма расхода по налогу на прибыль формируется на дебете счета 99 "Прибыли и убытки" (в случае дохода по налогу - по кредиту). Указанная сумма складывается из двух составляющих: текущего налога на прибыль и отложенного налога на прибыль. Каждую из составляющих рекомендуется учитывать на отдельном субсчете к счету 99 (п. 3, п. 4, п. 5 Рекомендации Р-102/2019-КпР):

- сумма отложенного налога на прибыль отражается по дебету или кредиту счета 99 (субсчет «Отложенный налог на прибыль») в корреспонденции соответственно с кредитом или дебетом счетов 09 или 77;

- сумма текущего налога на прибыль отражается по дебету счета 99 (субсчет «Текущий налог на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета 68 (субсчет "Расчеты по налогу на прибыль организаций").

Как видно, порядок налогового учета значительно расходится с требованиями законодательства по финансовому учету, с целью характеристики изменения объема экономических выгод организации за отчетный период в связи с налогообложением прибыли в ПБУ 18/02 введен показатель «Расход (доход) по налогу на прибыль». Под расходом (доходом) по налогу на прибыль понимается сумма налога на прибыль, признаваемая в отчете о финансовых результатах в качестве величины уменьшающей (увеличивающей) прибыль (убыток) до налогообложения при расчете чистой прибыли (убытка) за отчетный период. ПБУ 18/02 также предлагает организациям на выбор один из

способов определения величины чистой прибыли за отчетный период - балансовый способ и способ отсрочки. Последующий анализ, проводимый на примере предприятий Саратовской области позволит нам выявить положительные и отрицательные моменты каждого из них и сформулировать рекомендации для организаций.

## **II. ОЦЕНКА СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

### **2.1. Оценка финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий**

Организационно-правовая форма предприятия:  
Общество с ограниченной ответственностью «Союз-Агро»

ООО «Союз-Агро» зарегистрировано 01.06.2017 по юридическому адресу 413124, Саратовская область, город Энгельс, Водопроводная улица, дом 11. Руководителем является директор Мусина Лариса Николаевна. Размер уставного капитала - 20 000 рублей.

В выписке из ЕГРЮЛ в качестве учредителей указано 2 физических лица. Основной вид деятельности - Торговля оптовая масличными семенами и маслосодержащими плодами, также указаны 4 дополнительных вида. Организация присутствует в реестре Малого и среднего бизнеса (МСП) как микропредприятие с 10 июля 2017 г.

Предприятие строит свои отношения с другими организациями и гражданами во всех сферах хозяйственной деятельности на основе договоров, соглашений, контрактов. Оно также свободно в выборе предмета и содержания договоров и обязательств, любых форм хозяйственных взаимоотношений, которые не противоречат

законодательству Российской Федерации и Уставу. Предприятие устанавливает цены и тарифы на все виды производимых работ, услуг, выпускаемую и реализуемую продукцию в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Деятельность ООО «Союз-Агро» относится масложировой отрасли. Основным видом деятельности ООО «Союз-Агро» является производство неочищенных масел и жиров; дополнительными видами деятельности являются: выращивание зерновых, технических и прочих сельскохозяйственных культур, оптовая торговля пищевыми маслами и жирами, розничная торговля растительными маслами, деятельность автомобильного грузового транспорта.

У предприятия имеются подъездные автомобильные пути, что позволило ему иметь автомобильный транспортный цех, оснащенный автомобилями марки: МАЗ, КРАЗ (зерновозы), автомобилями марки: ДАФ (масловозы), а также автомобильную электронную весовую типа ВАЛ - 80 - 18, что позволяет принимать сырье (подсолнечник), а также отпускать подсолнечное масло и жмых подсолнечный по весам, проходящим ежегодную поверку в ФБУ Государственный региональный центр стандартизации, метрологии и испытаний им. Б.А. Дубовикова в Саратовской области».

Подобное географическое положение предприятия имеет выгодное экономическое расположение, как при покупке сырья (подсолнечника) так и при реализации продукции (масла подсолнечного, жмыха подсолнечного), так как закупка сырья при наличии трассы федерального

значения доступен не только в Саратовской, но и в Самарской, Ульяновской и Волгоградской областях, а реализация готовой продукции осуществляется за пределы Саратовской области, а именно в республики: Татарстан, Чувашия, Мордовия, Удмуртия, Мари Эл, а также Кировскую область.

Предприятие располагает достаточным объемом собственных и арендованных основных средств:

- производственные складские офисные зданий и сооружения;
- земельные участки, производственного назначения;
- технологическое оборудование (основного производства);
- оборудование вспомогательного производства (инструментально-механический, сварочный цех);
- парк автомобильного грузового автотранспорта;
- парк колесной техники специального назначения;
- парк автомобильного легкового автотранспорта.

Продукция, предлагаемая ООО «Союз-Агро» пользуется постоянным спросом у предприятий пищевой промышленности. С покупателями продукции заключены долгосрочные договора купли-продажи подсолнечного масла и продуктов переработки оптом.

Предприятие производит следующие основные виды продукции – подсолнечное масло, жмых подсолнечный и пеллеты.

Растительное масло используется, как непосредственно в пищу, так и для производства маргарина, кулинарных жиров, хлебобулочных изделий, в лакокрасочной и других



отраслях промышленности. В кулинарии применяется для жарки и для заправки салатов. Из него производят маргарин и кулинарные жиры (путем гидрирования). Подсолнечное масло применяется при изготовлении консервов, а также в мыловарении и лакокрасочной промышленности. Подсолнечное масло входит в состав различных мазей.

Жмых подсолнечный пользуется спросом на всех предприятиях по выращиванию крупного рогатого скота, свиноводства, птицефабриках. Жмых является твердым товаром с остаточным содержанием масла, являющийся концентрированным кормом для сельскохозяйственных животных с большим содержанием белка (36-43%), включается в состав комбикормов.

В 2018 году на предприятии было занято 18 человек. В прямом подчинении директора находится главный инженер, отдел кадров, юрист и бухгалтерия в лице ООО «Бухгалтер». В подчинении главного инженера находится механическая группа. Заведующий производством организует работу лаборатории предприятия, основного производства и сменных бригад.

Анализ финансового состояния ООО «Союз-Агро» будет проводиться в сравнении с предприятием ООО «Агрофирма», ведущим аналогичный вид деятельности.

Общество с ограниченной ответственностью «Агрофирма» создано и зарегистрировано 08.10.2002 года. Предприятие расположено по адресу: Саратовская обл., г Вольск, ул Лесная, д 56. Основным видом деятельности ООО «Агрофирма» является (ОКВЭД 10.41.2) - Производство

нерафинированных растительных масел и их фракций;  
дополнительными видами деятельности являются:

01.11  
.3 Выращивание семян масличных культур

01.19  
.1 Выращивание однолетних кормовых культур

01.61 Предоставление услуг в области растениеводства

46.33  
.3 Торговля оптовая пищевыми маслами и жирами

46.38  
.2 Торговля оптовая прочими пищевыми продуктами

49.41 Деятельность автомобильного грузового транспорта

52.21 Деятельность вспомогательная, связанная с  
сухопутным транспортом

52.29 Деятельность вспомогательная прочая, связанная с  
перевозками

Рассмотрим и сравним финансовые результаты деятельности обоих предприятий, полученные результаты сведем в таблицы 2, 3.

Таблица 2- Финансовые результаты деятельности ООО «Союз-Агро»

Показатель	Значение показателя, <i>тыс. руб.</i>		Изменение показателя		Средне- годовая величина, <i>тыс. руб.</i>
	2018 г.	2019 г.	<i>тыс. руб.</i>	$\pm$ %	
1. Выручка	58 463	69 247	+10 784	+18, 4	63 855
2. Расходы по обычным видам деятельности	44 927	62 907	+17 980	+40	53 917
3. Прибыль (убыток) от	13 536	6 340	-7 196	-53,2	9 938

продаж (1-2)					
4. Прочие доходы и расходы, кроме процентов к уплате	-	-	-	-	-
5. <i>ЕВИТ (прибыль до уплаты процентов и налогов) (3+4)</i>	13 536	6 340	-7 196	-53,2	9 938
6. Проценты к уплате	-	-	-	-	-
7. Налоги на прибыль (доходы)	2 707	1 246	-1 461	-54	1 977
<b>8. Чистая прибыль (убыток) (5-6-7)</b>	10 829	5 094	-5 735	-53	7 962

В течение анализируемого периода годовая выручка заметно выросла до 69 247 тыс. руб. (т.е. на 10 784 тыс. руб., или на 18,4%).

Прибыль от продаж за период 01.01-31.12.2019 равнялась 6 340 тыс. руб. За рассматриваемый период (31.12.17-31.12.19) финансовый результат от продаж значительно уменьшился (на 7 196 тыс. руб., или на 53,2%).

Таблица 3- Финансовые результаты деятельности ООО «Агрофирма»

Показатель	Значение показателя, тыс. руб.			Изменение показателя		Средне-годовая величина, тыс. руб.
	2017 г.	2018 г.	2019 г.	тыс. руб.	± %	
1. Выручка	46 373	145 369	149 054	+102 681	+3,2 раза	113 599
2. Расходы по обычным видам деятельности	40 745	135 227	135 683	+94 938	+3,3 раза	103 885
3. Прибыль (убыток) от продаж (1-2)	5 628	10 142	13 371	+7 743	+137,6	9 714
4. Прочие доходы и расходы, кроме процентов к уплате	-167	-254	-197	-30	↓	-206

5. EBIT (прибыль до уплаты процентов и налогов) (3+4)	5 461	9 888	13 174	+7 713	+141,2	9 508
6. Проценты к уплате	604	571	4 462	+3 858	+7,4 раза	1 879
7. Налоги на прибыль (доходы)	971	1 618	1 488	+517	+53,2	1 359
8. Чистая прибыль (убыток) (5-6-7)	3 886	7 699	7 224	+3 338	+85,9	6 270

За анализируемый период (31.12.16–31.12.19) отмечен очень сильный рост выручки – в 3,2 раза (до 149 054 тыс. руб.).

Прибыль от продаж за 2019 год составила 13 371 тыс. руб. Финансовый результат от продаж за 3 года стремительно вырос (на 137,6%).

Из проведенного анализа можно сделать вывод о том, что 2 видно, что финансовые показатели ООО «Агрофирма» в 2017-2019 годах лучше, чем у ООО «Союз-Агро» в связи с тем, что второе предприятие образовалось в 2017 году и только анрацивает свой потенциал. В 2019 году ООО «Агрофирма» показало лучшие показатели по выручке от реализации и себестоимости реализованной продукции за исследуемый период.

По данным из таблиц 1, 2 определим экономический потенциал обоих предприятий по формуле:

$$\mathbf{Трп > Трв > Трс,} \quad \mathbf{(1)}$$

где Трп – темп роста прибыли от реализации в %;

Трв – темп роста выручки в %;

Трс – темп роста себестоимости в %.

Оценка экономического потенциала ООО «Союз-Агро» в 2018 году:

Трп = 46,8 % (6340/13536x100);

Трв = 118,5 % (69247/58463x100);

Трс = 140 % (62907/44927x100).

**46,8 % < 118,5 % < 140 %;**

Заданное условие экономического потенциала в 2019 году не выполняется. Себестоимость росла значительно более высокими темпами, чем выручка, что не может не отражаться на динамике прибыли от реализации.

Оценка экономического потенциала ООО «Агрофирма» в 2018 году:

Трп = 180,2 % (10142/5628x100);

Трв = 313,5 % (145369/46373x100);

Трс = 331,9 % (135227/40745x100).

**180,2 % < 313,5 % < 331,9 %;**

Заданное условие экономического потенциала в 2018 году не выполняется. Темп роста прибыли от реализации ниже темпа роста выручки, который меньше темпа роста себестоимости.

Оценка экономического потенциала предприятия в 2019 году:

Трп = 131,8 % (13371/10142x100);

Трв = 102,5 % (149054/145369x100);

Трс = 100,3 % (135683/135227x100).

**131,8 % > 102,5 % > 100,3 %.**

Заданное условие экономического потенциала в 2019 году выполняется. Темп роста прибыли от реализации выше темпа роста выручки, который в свою очередь выше темпа роста себестоимости.

Оценка экономического потенциала ООО «Союз-Агро» показала что, в 2019 году показатели экономического потенциала предприятия стагнируют.

Оценка экономического потенциала ООО «Агрофирма» в 2018-2019 годах показала высокий уровень экономического потенциала, сложившийся к 2019 году.

Исходя из вышеизложенного следует, что ООО «Союз-Агро» и ООО «Агрофирма» являются коммерческими предприятиями, относящимися к масложировой отрасли. В целях достижения поставленных задач руководство предприятия опирается на кадровый состав и материально-техническую базу. Руководство текущей деятельностью осуществляется на основании линейно-функциональной структуры управления предприятием. Предприятия имеют различный экономический потенциал.

Таблица 4 - Анализ рентабельности ООО «СОЮЗ-АГРО»

Показатели рентабельности	Значения показателя (в %, или в копейках с рубля)		Изменени е показател я	
	2018 г.	2019 г.	коп.,	± %
1. Рентабельность продаж (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: 4% и более.	23,2	9,2	-14	-60,5
2. Рентабельность продаж по ЕВІТ (величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).	23,2	9,2	-14	-60,5
3. Рентабельность продаж по чистой прибыли (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: 2% и более.	18,5	7,4	-11,1	-60,3
<i>Справочно:</i> Прибыль от продаж на рубль, вложенный в производство и	30,1	10,1	-20	-66,5

реализацию продукции (работ, услуг)				
Коэффициент покрытия процентов к уплате (ICR), коэфф. Нормальное значение: 1,5 и более.	-	-	-	-

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.

Рентабельность продаж в 2019 г составила 9,2 коп. с рубля. Однако имеет место отрицательная динамика рентабельности обычных видов деятельности по сравнению с данным показателем в 2018 году (-14 копеек с рубля или 60,%%).

Рентабельность, рассчитанная как отношение прибыли до налогообложения и процентных расходов (ЕВІТ) к выручке организации, за последний год составила 9,2%. То есть в каждом рубле выручки ООО "Союз-Агро" содержалось 9,2 коп. прибыли до налогообложения и процентов к уплате.

Таблица 5 - Анализ рентабельности ООО «Агрофирма»

Показатели рентабельности	Значения показателя (в %, или в копейках с рубля)			Изменени е показател я	
	2017 г.	2018 г.	2019 г.	коп.,	± %
1. Рентабельность продаж (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: не менее 4%.	12,1	7	9	-3,1	-26,1
2. Рентабельность продаж по ЕВІТ (величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).	11,8	6,8	8,8	-3	-24,9
3. Рентабельность продаж по	8,4	5,3	4,8	-3,6	-42,2

чистой прибыли (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки). Нормальное значение: 2% и более.					
<i>Справочно:</i> Прибыль от продаж на рубль, вложенный в производство и реализацию продукции (работ, услуг)	13,8	7,5	9,9	-3,9	-28,7
Коэффициент покрытия процентов к уплате (ICR), коэфф. Нормальное значение: не менее 1,5.	9	17,3	3	-6	-67,3

За 2019 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.

В 2019 году организация по обычным видам деятельности получила прибыль в размере 9 копеек с каждого рубля выручки от реализации. Однако имеет место отрицательная динамика рентабельности обычных видов деятельности по сравнению с данным показателем за период с 01.01.2017 по 31.12.2017 (-3,1 коп или 26,1 %.).

Рентабельность, рассчитанная как отношение прибыли до налогообложения и процентных расходов (ЕБИТ) к выручке организации, за последний год составила 8,8%. То есть в каждом рубле выручки организации содержалось 8,8 коп. прибыли до налогообложения и процентов к уплате.

Проведем анализ структуры прибыли по видам деятельности обоих предприятий за период 2016-2018 годы, полученные показатели сведем в таблицу 6.

Таблица 6- Структура прибыли по видам деятельности предприятий ООО «Союз-Агро» и ООО «Агрофирма»



Показатели	ООО «Союз-Агро»			ООО «Агрофирма»		
	2017	2018	2019	2017	2018	2019
Прибыль от реализации масла подсолнечного, тыс. руб.	-	9719	4539	4047	7262	9574
Доля в общем объеме прибыли от реализации, %	-	71,8	71,6	71,9	71,6	71,6
Прибыль от реализации жмыха подсолнечного, тыс. руб.	-	3506	1642	1452	2627	3450
Доля в общем объеме прибыли от реализации, %		25,9	25,9	25,8	25,9	25,8
Прибыль от реализации пеллетов, тыс. руб.	-	311	159	129	254	348
Доля в общем объеме прибыли от реализации, %	-	2,3	2,5	2,3	2,5	2,6
<b>Прибыль от реализации, всего, тыс. руб.</b>	-	13536	6340	5628	10142	13371

Анализ структуры прибыли по видам деятельности предприятий показал, что доля прибыли от реализации масла подсолнечного в общем объеме прибыли от реализации находится в диапазоне от 71,6 % до 71,8 %. Доля прибыли от реализации жмыха подсолнечного в общем объеме прибыли от реализации находится в диапазоне от 25,8 % до 25,9 %. Доля прибыли от реализации пеллетов в общем объеме прибыли от реализации находится в диапазоне от 2,3 % до 2,6.

Из таблицы 5 видно, что наибольшая часть прибыли получена предприятиями от основной деятельности, т.е. реализации подсолнечного масла.

Финансовая устойчивость является одной из характеристик финансового состояния предприятия и

представляет собой наиболее емкий показатель, отражающий степень безопасности вложения средств в предприятие.

Устойчивость финансового положения предприятия характеризуется абсолютными и относительными показателями.

Относительными показателями финансовой устойчивости являются: коэффициент автономии, коэффициент финансовой зависимости, коэффициент маневренности собственного капитала.

Коэффициент автономии характеризует долю владельцев предприятия в общей сумме средств, авансированных в его деятельность. Нормальное ограничение для коэффициента составляет  $K_a \geq 0,5$ . Считается, что чем выше значение этого коэффициента, тем более финансово устойчиво, стабильно и независимо от внешних кредиторов предприятие. Данный коэффициент определяется по формуле:

$$K_a = K_c / B_b, \quad (2)$$

где  $K_a$  - коэффициент автономии;

$K_c$  - капитал собственный;

$B_b$  - валюта баланса.

Коэффициент финансовой зависимости - это показатель, обратный коэффициенту автономии по смысловому значению. Его рост означает увеличение доли заемных средств в общей сумме источников финансирования, при этом доля долгосрочных и краткосрочных обязательств принимается в расчет суммарно. Данный коэффициент рассчитывается по формуле:

$$K_z = (D_d + D_k) / B_b, \quad (3)$$

где  $K_z$  - коэффициент финансовой зависимости;

$D_d$  - долгосрочные обязательства;

$D_k$  - краткосрочные обязательства;

$B_b$  - общая сумма пассивов (активов) - валюта баланса.

Коэффициент маневренности собственного капитала показывает, какая часть собственного капитала используется для финансирования текущей деятельности, то есть вложена в оборотные активы. Эта часть представляет собой собственные оборотные средства. Остальная часть собственного капитала финансирует внеоборотные активы, то есть капитализирована.

Коэффициент маневренности собственного капитала определяется по формуле:

$$K_m = C_o / K_c, \quad (4)$$

где  $K_m$  - коэффициент маневренности собственного капитала;

$C_o$  - собственные оборотные средства;

$K_c$  - собственный капитал.

Собственные оборотные средства определяются по формуле:

$$C_o = K_c + D_d - A_b, \quad (5)$$

где  $K_c$  - собственный капитал;

$D_d$  - долгосрочные обязательства;

$A_b$  - внеоборотные активы.

В таблице 6 представлены относительные показатели финансовой устойчивости предприятия.

Таблица 7 - Относительные показатели финансовой устойчивости ООО «Союз-Агро» и ООО «Агрофирма»

Показатели	ООО «Союз-Агро»			Соответствие нормативу	ООО «Агрофирма»			Соответствие нормативу
	2017	2018	2019		2017	2018	2019	
Коэффициент автономии (финансовой независимости)	0,30	0,60	0,60	-	0,65	0,94	0,53	-
Коэффициент финансового левериджа	2,30	0,67	0,66	-	0,54	0,07	0,90	-
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	0,30	0,60	0,60	+	1,56	1,14	0,63	+
Коэффициент маневренности собственного капитала	3,30	1,67	1,66	x	0,64	0,88	1,59	x

Норматив по показателю коэффициента финансовой независимости (автономии) составляет 0,5 и выше. В 2019 году данный коэффициент свидетельствует о достаточности собственных финансовых ресурсов для финансирования внеоборотных активов и части оборотных как у ООО «Союз-Агро», так и у ООО «Агрофирма».

В идеальных условиях финансовый леверидж, должен быть равен или больше 1, что будет характеризовать преобладание собственного капитала в структуре источников

финансирования деятельности предприятия. Финансовый леверидж у обоих предприятий ниже норматива во все годы исследуемого периода.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами показывает на какую часть оборотные активы сформированы за счет собственного капитала, норматив показателя  $>0,1$ . Данный норматив соблюдается в обоих исследуемых предприятиях.

Главной целью анализа финансовой устойчивости предприятия с помощью абсолютных показателей является выявление источников средств и объема их использования для покрытия краткосрочных обязательств. К этим показателям относятся: наличие собственных оборотных средств, наличие собственных заемных источников финансирования и общая величина основных источников формирования запасов.

Относительные показатели финансовой устойчивости имеют положительную тенденцию, что говорит об укреплении финансовой устойчивости предприятия.

Рассчитаем абсолютные показатели исследуемых предприятий.

Таблица 8 - Анализ финансовой устойчивости по величине излишка (недостатка) собственных оборотных средств\* ООО «СОЮЗ-АГРО» и ООО «Агрофирма», тыс. руб.

Показатель собственных оборотных средств (СОС)	Значение показателя		Излишек (недостаток)*		
	на начало анализируемо го периода (31.12.2017)	на конец анализируемо го периода (31.12.2019)	на 31.12.20 17	на 31.12.20 18	на 31.12.20 19
<b>ООО «Союз-Агро»</b>					

СОС <sub>1</sub>	1 667	17 436	-2 522	-3 619	-9 453
СОС <sub>2</sub>	1 667	17 436	-2 522	-3 619	-9 453
СОС <sub>3</sub>	1 668	17 437	-2 521	-3 618	-9 452
<b>ООО «Агрофирма»</b>					
СОС1	25 102	23 513	+15 304	-12 232	-48 734
СОС2	25 102	37 637	+15 304	-6 732	-34 610
СОС3	25 102	82 508	+15 304	+21 721	+10 261

\* СОС<sub>1</sub> (рассчитан без учета долгосрочных и краткосрочных пассивов)

СОС<sub>2</sub> (рассчитан с учетом долгосрочных пассивов; фактически равен чистому оборотному капиталу)

СОС<sub>3</sub> (рассчитанные с учетом как долгосрочных пассивов, так и краткосрочной задолженности по кредитам и займам)

Рассматривая полученные показатели в динамике за период 2017-2019 годы можно сделать вывод, что в ООО «Союз-Агро» наблюдается недостаток собственных оборотных средств, рассчитанных по всем трем вариантам, финансовое положение организации по данному признаку можно характеризовать как неудовлетворительное. Более того все три показателя покрытия собственными оборотными средствами запасов за анализируемый период ухудшили свои значения.

Рассматривая полученные показатели в динамике за период 2017-2019 годы можно сделать вывод, что из трех вариантов расчета показателей покрытия запасов собственными оборотными средствами по состоянию на 31.12.2019 положительное значение имеет только рассчитанный по последнему варианту (СОС3), финансовое положение организации по данному признаку можно характеризовать как неустойчивое. Более того два из трех показателей покрытия собственными оборотными средствами запасов за анализируемый период ухудшили свои значения.

Исходя из вышеизложенного можно сделать вывод, что оба предприятия безубыточные, однако, несмотря на наличие чистой прибыли по абсолютным показателям финансовой устойчивости предприятия имеют неустойчивое и временами кризисное финансовое состояние.

## **2.2. Анализ формирования доходов, расходов и финансовых результатов в бухгалтерском учёте сельскохозяйственных организаций**

В ООО «Союз-Агро» и ООО «Агрофирма» применяют систему счетов, отражающих финансовые результаты деятельности организаций за отчетный год. Это позволяет формировать всю необходимую информацию о показателях для форм финансовой отчетности – Бухгалтерского баланса и Отчет о финансовых результатах.

В этой системе счетов бухгалтерские службы исследуемых организаций используют три счета:

- 90 «Продажи»,
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 99 «Прибыли и убытки».

Результаты основной деятельности отражаются на счете 90 «Продажи».

Согласно учетной политике и рабочего плана счетов организации к счету 90 «Продажи» открывают следующие субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;

90-9 «Прибыль / убыток от продаж».

ООО «Союз-Агро» является налогоплательщиком налога на прибыль и НДС, то есть находится на основном налоговом режиме (ОСНО), в то время как ООО «Агрофирма» находится на режиме УСН (упрощенная система налогообложения) и уплачивает налог с разницы между полученными доходами и произведенными расходами. В связи со сказанным, ООО «Союз-Агро» также открывает к счету 90 субсчет 90-3 «НДС»;

На субсчете 90-1 по кредиту отражаются суммы выручки в корреспонденции с дебетом счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

На субсчете 90-2 "Себестоимость продаж" по дебету отражается себестоимость продаж.

Субсчет 90-9 "Прибыль (убыток) от продаж" используется для выявления финансового результата (прибыли или убытка) за отчетный период.

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «НДС» производятся накопительно в течение всего отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж». 90-3 «НДС» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Если Кредит 90-1 «Выручка» больше Дебета 90-2 «Себестоимость продаж», то получена прибыль.

Если Кредит 90-1 «Выручка» меньше Дебета 90-2 «Себестоимость продаж», то получен убыток.



Полученный финансовый результат ежемесячно отражается на счете 99 «Прибыли и убытки», при этом делается учётная запись:

Д-т 90- 9 «Прибыль (убыток) от продаж» К-т 99 «Прибыли и убытки»- на сумму прибыли;

Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 90- 9 «Прибыль (убыток) от продаж» - на сумму убытка.

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет, а субсчета остаются открытыми.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» закрываются внутренними оборотами на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж». Предварительно в составе декабрьского оборота (проводкой 31 декабря) списываются на субсчет 90-2 «Себестоимость продаж» калькуляционные разницы по проданной продукции и они входят в состав декабрьского оборота, списываемого со счета 90 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Закрытие субсчетов к счету 90 «Продажи»:

Дебет 90-1 «Выручка» Кредит 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» - закрыт 90-1 «Выручка».

Дебет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» Кредит 90-2 «Себестоимость продаж»- закрыт 90-2 «Себестоимость продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданной продукции, выполненным работ, оказанных услуг и др.

Основные бухгалтерские записи по счету 90 «Продажи» сведем в таблицу 9.

Таблица 9 - Основные бухгалтерские проводки по учету формирования финансовых результатов анализируемых предприятий

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1	Списана фактическая себестоимость услуг собственного транспорта	90-2	23
2	Списаны общехозяйственные расходы	90-2	26
3	Списана фактическая себестоимость реализованной готовой продукции	90-2	40
4	Списана фактическая себестоимость проданной готовой продукции	90-2	43
5	Списаны расходы на продажу	90-2	44
6	Списана учетная стоимость (фактическая себестоимость) товаров отгруженных	90-2	45
7	Начислен НДС по стоимости реализованной готовой продукции ( <i>запись делается только в ООО «Союз-Агро» применяющем основной режим налогообложения, ООО «Агрофирма» не является плательщиком НДС в связи с применением УСН</i> )	90-3	68
8	Списана прибыль от реализации продукции (работ, услуг) основного производства	90-9	99
9	Отражена выручка от продажи готовой продукции	62	90-1
11	В конце года закрыт субсчет «Выручка»	90-1	90-9
12	В конце года закрыт субсчет «Себестоимость продаж»	90-9	90-2
13	В конце года закрыт субсчет «НДС» ( <i>запись делается только в ООО «Союз-Агро» применяющем основной режим налогообложения, ООО «Агрофирма» не является плательщиком НДС в связи с применением УСН</i> )	90-9	90-3
14	Списан убыток от реализации продукции (работ, услуг) основного производства	99	90-9

Учет прочих доходов и расходов отчетного года ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Этот счет активно-

пассивный. В соответствии с учетной политикой и рабочим планом счетов к нему открывают следующие субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» отражают поступления активов, признаваемых прочими доходами.

По кредиту учитывают:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное владение и пользование активов организации;

- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств, иных активов;

- штрафы, пени, неустойки, полученные (дебет счетов по учету денежных средств) или признанные к получению (дебет счетов по учету расчетов);

- поступления, связанные с безвозмездным получением активов, - в корреспонденции с дебетом счета 98 "Доходы будущих периодов";

- поступления в возмещение причиненных организации убытков, прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году.

По дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет 91-2 "Прочие расходы", учитывают:

- остаточную стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическую себестоимость других активов, списываемых с кредита счетов 01 "Основные средства", 10 "Материалы" и др.;

- пени, штрафы, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные (с кредита счетов по учету денежных средств) или признанные (с кредита счетов по учету

расчетов) к уплате;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- суммы недостач сверх норм убыли и потерь ценностей при отсутствии конкретных виновников в корреспонденции с кредитом счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" и другие расходы.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой или хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Записи по субсчетам 91-1 "Прочие доходы" и 91-2 "Прочие расходы" производятся также нарастающим итогом в течение отчетного периода. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 "Прочие расходы" и кредитового оборота по субсчету 91-1 "Прочие доходы" определяется сальдо. Это сальдо ежемесячно списывается на счет 99 "Прибыли и убытки".

В бухгалтерском учете организации результат ее деятельности определяется методом подсчета и балансирования всех прибылей и убытков (потерь) за отчетный период. Для данной цели служит активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки». Это счет с односторонним сальдо: кредитовое значит прибыль, а дебетовое — убыток. Положительный финансовый результат

появляется в случае превышения всех доходов, отраженных по кредиту счета 99 " Прибыли и убытки ", над расходами(дебет счета 99 «Прибыли и убытки»). В противном случае организация получает отрицательный финансовый результат. Операции отражаются на счете по так именуемому кумулятивному принципу: показатели прибылей и убытков накапливаются на счете нарастающим результатом с начала отчетного года. Сальдо по счету устанавливается, вычитая из заработков, полученных с начала года, сумму расходов, понесенных за этот же период.

Структура денежного результата определяется соотношением результатов от различных видов деятельности.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

1. выручка или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;

2. сальдо иных доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91 «Прочие финансы и расходы»;

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит(дебет) счета 84 «Нераспределенная выручка (непокрытый убыток)». Получается, что сальдо счета 99 равно чистой прибыли (или убытка) текущего года. Это сальдо переносится на счет 84 «Нераспределенная выручка (непокрытый убыток)». Данный показатель, как конечный показатель финансового результата отображается в бухгалтерском балансе

исследуемых предприятий как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Таким образом, в системе счетов, отображающих финансовые результаты деятельности исследуемых предприятий за отчетный год (аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки») формируется вся необходимая информация о показателях, содержащихся в финансовой отчетности о финансовых результатах (форма № 2).

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка бухгалтеры исследуемых предприятий используют активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Распределение суммы прибыли выполняется на основании решения собрания участников организаций. При этом чистая прибыль, как правило, направляется на выплату доходов учредителям, создание и дополнение резервного капитала, покрытие убытков прошлых лет.

На поощрительные суммы начисленные учредителям дебетуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (труженикам организации) и 75 «Расчеты с учредителями» (сторонними участниками). Аналогичная запись выполняется при начислении промежуточных доходов.

Отчисления в резервный капитал отражаются по дебету счета 84 и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отображают по дебету и кредиту счета 84.

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная выручка(непокрытый убыток)» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Убытки отчетного года списывают с кредита счета 84 «Нераспределенная выручка (непокрытый убыток)» года в дебет счетов:

1) 82 «Резервный капитал» — при списании за счет средств резервного капитала;

2) 75 «Расчеты с учредителями» — при погашении ущерба за счет целевых взносов учредителей организации;

3) 80 «Уставный капитал» — при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации и остальных счетов.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (необеспеченный убыток)» обеспечивает формирование информации по направлениям применения средств. При этом делается такая учётная запись:

Дебет 99 Кредит 84 - списана чистая прибыль отчетного года.

При условии получения убытка, тогда делается учётная запись:

Дебет 84 Кредит 99 - списан убыток отчетного года.

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» в исследуемых предприятиях построен так, чтобы формировались данные, необходимые для составления отчета о финансовых результатах.

Кроме того, в бухгалтерском финансовом учёте в исследуемых предприятиях формируется информация для

налоговых регистров. Порядок отражения учётной информации в целях налогового учёта финансовых результатов рассмотрим в следующем пункте.

### **2.3. Формирование организациями налоговых регистров по учёту доходов и расходов**

Формирование организациями налоговых регистров по учёту доходов и расходов в первую очередь определяется режимом налогообложения, который применяется на предприятии.

Исследуемые предприятия используют два разных налоговых режима. ООО «Сою-Агро» находится на основном режиме (ОСНО) и информацию о доходах и расходах учитывают с позиции ПБУ 18/02 и гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» в целях налогообложения прибыли.

ООО «Агрофирма» находится на упрощенной системе налогообложения (УСН) и информация о доходах и расходах формируется в его налоговых регистрах для исполнения гл.26.2 Упрощенная система налогообложения.

Таким образом, мы будем рассматривать формирование организациями налоговых регистров по учёту доходов и расходов в рамках этих двух налоговых режимов.

В целях определения налогооблагаемой базы по налогу на в ООО «Сою-Агро» формируются налоговые регистры. При этом используется информация, сформированная на счетах: 90-1, 91-1, 91-2, 20,23,25,26, 97. В этом случае



налоговые регистры являются связующим звеном между первичными бухгалтерскими данными и расчётом налоговой базы.

В практике нет единых утвержденных форм регистров налогового учета. Бухгалтер ООО «Сою-Агро» разработал их самостоятельно и указал в учетной политике для целей налогообложения. Такого требования ст. 314 НК РФ. При этом регистры аналитического учета содержат все необходимые сведения для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль и составления налоговой отчетности (декларации).

Для наглядности приведём перечень налоговых регистров в табличной форме (табл. 10).

Таблица 10 – Перечень налоговых регистров, применяемых в ООО «Сою-Агро»

	Наименование регистра	Законодательный документ
1	Регистр расчета налогового незавершенного производства	Ст. 319 НК РФ
2	Регистр расчета остатков готовой продукции на складе	Ст. 319 НК РФ
3	Регистр расчета амортизационных отчислений по объектам основных средств, (в том числе расчета амортизационной премии)	Ст.258 НК РФ
4	Регистр по учету доходов и расходов при реализации амортизируемого имущества, ранее используемого предприятием	Ст.268 НК РФ
5	Регистр определения расходов по долговым обязательствам	Ст. 269 НК РФ
6	Регистр отражения нормируемых расходов, связанных с производством и реализацией	Ст.264 НК РФ
7	Регистр учета полученного убытка, переносимого на следующие периоды	Ст. 283 НК РФ
8	Регистр не учитываемых доходов и расходов	Ст. 251 и ст. 270 НК РФ
9	Регистр расчета резерва по сомнительным долгам	Ст. 266 НК РФ
1	Регистр расчета резерва по ремонту основных	Ст. 324 НК РФ

0	средств	
1 1	Регистр расчета резерва по расходам на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет	Ст. 324.1 НК РФ
1 2	Регистр расходов по страхованию	Ст. 263 и ст. 272 НК РФ

Налоговые регистры, используемые рассматриваемым предприятием, ведутся на отдельном табличном редакторе, но при этом используются отчётные формы бухгалтерской программы. В составе регистров только те, вести которые организации обязаны в связи с наличием различия между бухгалтерским и налоговым учётом. Информация по хозяйственным операциям, по которым налоговой специфики нет, берётся для расчёта налога на прибыль из данных финансового учёта.

Содержание регистра по незавершённому производству (далее НЗП) имеет форму таблицы (см. табл. 11). Необходимо пояснить, что данный регистр заполняется при наличии остатка нереализованной готовой продукции на складе.

Таблица 11 - Регистр расчёта налогового незавершённого производства ООО «Союз-Агро» за 2019 г., тыс. руб.

Наименование статьи	Остаток на начало отчётного периода	Приход	Всего расход	Коэффициент (К) НЗП	Остаток НЗП в расходах	Сумма на остаток продукции
Прямые расходы в плановой стоимости	7 143	10 938	18 081	0,948	7 794	10 287
Фактические прямые расходы	6 782	10 336	17 118	0,948	7 378	9 739

Для составления этого регистра плановые показатели формируются экономистом, а фактические формируются на бухгалтерском счёте 20 «Основное производство». Из приведённых данных в таблице 11 сумма фактических прямых расходов (7 378 тыс. руб.) по ООО «Союз-Агро» всегда учитывается при расчете налоговой базы текущего месяца.

Таблица 12 - Регистр расчёта остатков готовой продукции на складе ООО «Союз-Агро» за 2019 г.

Наименование статьи	Остаток на начало отчётного периода	Приход	Всего расход	Коэффициент (К) НЗП	Остаток к НЗП в расходах	Сумма на остаток продукции
Количественные данные (тн)	4 084	6 391	10 475	0,567	5 947	4 528
Стоимостные данные (тыс. руб.)	6 832	9 739	16 571	0,567	9 407	7 163

Прямые расходы будут использоваться для налогового регистра в следующем месяце, в то время как другая часть, относящаяся к проданной продукции (9 407 тыс. руб.) по ООО «Союз-Агро», будет учтена при расчете налоговой базы текущего месяца.

Для заполнения регистров по налоговой амортизации в ООО «Союз-Агро» используют такую информацию как:

- первоначальная стоимость имущества,
- способ начисления амортизации,
- процент амортизационной премии.

Сумма начисленной амортизации включается в состав прямых расходов полностью.

Таблица 13- Регистр начисления налоговой амортизации имущества ООО «Союз-Агро» за 2019 г.

Наименование амортизируемого имущества	Метод начисления амортизации	Налоговая стоимость имущества, тыс. руб.	Эксплуатация		Оставшийся срок полезного использования
			Срок	Сумма, тыс. руб.	
ООО «Молочный комбинат Энгельский»					
Производственное оборудование	Линейный	5 400	36	2 700	36

ООО «Союз-Агро» проводил реконструкцию и модернизацию своего оборудования. Часть имущества в виде основных средств было реализовано. В расходы, связанные с реализацией бывшего в эксплуатации оборудования, включают только его остаточную стоимость. В этом случае составляется налоговый регистр по учёту убытков.

Таблица 14- Регистр по учёту доходов и расходов от реализации имущества ООО «Союз-Агро» за 2019 г.

Наименование имущества	Остаточная стоимость, тыс. руб.	Оставшийся срок	Выручка от реализации, тыс. руб.	Прибыль (убыток), тыс. руб.	Текущий расход за месяц, тыс. руб.
Семенорушка	680	24	600	(80)	3

Полученный от реализации семенорушки убыток будет равными ежемесячными долями (3 тыс. руб.) в течении 24 месяцев переносится в расходы, учитываемые при налогообложении финансового результата.

Предприятия масложировой отрасли Саратовской области широко используют кредиты. Сформированные в этой ситуации обязательства облагаются процентами, которые являются прочими расходами. Этот вид расходов отражается в налоговом регистре и учитывается при определении налоговой базы по прибыли. На практике эти расходы нормируют фиксированной величиной - ставкой ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза. В 2019 году кредиты в ООО «Союз-Агро» отсутствовали. Форма регистра представлена в таблице 15.

Таблица 15- Регистр по учёту расходов по кредитам ООО «Союз-Агро»

Реквизиты договора	Сумма долга, тыс. руб.	Период	Количество дней	Ставка	Проценты по договору	1,1 ставка и ЦБ РФ	Налоговые проценты, руб.

Приведенный регистр удобен тем, что позволяет сравнить бухгалтерские и налоговые проценты, выявить отличия и начислить постоянное обязательство с части не учитываемых при налогообложении процентов по кредиту (предприятие применяет ПБУ 18/02). Подобную информацию отражают в отдельной колонке как примечание к данному налоговому регистру.

Налоговый учет доходов и расходов в ООО «Агрофирма» (находится на Упрощенной системе налогообложения) ведется в Книге учета доходов и расходов для целей

исчисления налоговой базы по единому налогу (ст. 346.24 НК РФ). На каждый очередной налоговый период открывается новая Книга учета доходов и расходов:

Все хозяйственные операции за отчетный период отражаются в Книге:

- позиционным способом, т.е. есть каждая операция отражена отдельной строкой;
- в хронологической последовательности;
- каждая запись подтверждается первичным документом (первичные документы бухгалтерского учета).

ООО «Агрофирма» автоматизировала учет с применением 1С:Предприятие 8. В программе 1С:8 налоговый учет ведется на основе регистров накопления УСН:

- Книга учета доходов и расходов (раздел I),
- Книга учета доходов и расходов (раздел II),
- Книга учета доходов и расходов (раздел IV),
- Зарегистрированные оплаты основных средств (УСН),
- Зарегистрированные оплаты нематериальных активов (УСН),
- Книга учета доходов и расходов (НМА),
- Расходы при УСН,
- Прочие расчеты,
- Расшифровка КУДиР – регистр сведений.

Учитывая тот факт, что единые унифицированные формы налоговых регистров отсутствуем считаем важным элементом управления финансовыми результатами предприятия – разработка и утверждение таких регистров Учетной политикой в целях налогового учета. Это положение, а также и порядок интеграции налогового учета финансовых

результатов в финансовый учет будут рассмотрены в третьей главе работы.

### **III. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ВЗАИМОСВЯЗЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

#### **3.1. Моделирование учётных данных для финансовой и налоговой отчётности по финансовым результатам**

В современном бухгалтерском финансовом учёте существует две противоположные модели ведения учета, с точки зрения формирования величины финансовых результатов в бухгалтерской отчетности. Они наглядно проиллюстрированы на рисунке 5. Из рисунка видно, что одна модель формирует данные, увеличивающие финансовый результат, а другая - уменьшающие финансовый результат.

**Формирова**

**НСОВЬ**





Рисунок 5- Модели ведения бухгалтерского финансового учёта

Поэтому при определении своей учетной политики рекомендуем ООО «Союз-Агро» и ООО «Агрофирма» четко разделять элементы способов ведения бухгалтерского финансового учета по степени их влияния на формирование конечного результата в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. Способы учёта, влияющие на величину финансовых результатов в бухгалтерском учете, наглядно представлены в таблице 16.

Таблица 16 - Способы ведения бухгалтерского учета и их элементы, влияющие на величину финансовых результатов по правилам бухгалтерского учета

Способ в учётной политике организации	Элементы способа
1. Способы начисления амортизации основных средств	1.1 Линейный способ 1.2 Способ уменьшаемого остатка 1.3 Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования 1.4 Способ списания стоимости пропорционально объему продукции
2. Способы начисления амортизации нематериальных активов	2.1 Линейный способ; 2.2 Способ уменьшаемого остатка; 2.3 способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

3. Способы оценки материальных ресурсов, включаемых в затраты производства	3.1 По фактической себестоимости единицы запасов 3.2 По средней себестоимости 3.3 По себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО)
4. Способы группировки затрат на производство	4.1 Способ формирования полной себестоимости 4.2 Способ формирования себестоимости по принципам «direct-costing»

Кроме самих способов ведения бухгалтерского учета, влияющих на величину конечных результатов, существенное значение имеет отчетный период их формирования, за который представляется бухгалтерская отчетность. Очевидно, что в зависимости от периода совершения хозяйственной операции значения финансовых результатов в промежуточной и годовой отчетности будут существенно различаться. Наиболее резкие изменения значений конечных результатов будут представлены в промежуточной отчетности.

Таким образом, в зависимости от выбора конкретных элементов из каждого способа ведения бухгалтерского учета и периода отражения в бухгалтерской отчетности напрямую зависит величина формируемого конечного результата, исчисленного по правилам ведения бухгалтерского финансового учета.

Используя проведенный анализ, можно составить алгоритм сочетаний элементов, выбранных из рассмотренных способов ведения бухгалтерского учета, позволяющих сформировать как максимальную, так и минимальную величину финансового результата первого отчетного года (табл.17).

Таблица 17 - Алгоритм сочетания элементов, позволяющих сформировать как максимальную, так и минимальную величину финансового результата

Способ учетной политики организации	Максимальное значение финансового результата достигается при выборе способов	Минимальное значение финансового результата достигается при выборе способов
1. Способы начисления амортизации основных средств	1.1 Линейный способ	1.2 Способ уменьшаемого остатка 1.3 Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного
2. Способы начисления амортизации нематериальных активов	2.1 Линейный способ	2.2 Способ уменьшаемого остатка
3. Способы оценки материальных ресурсов	3.1 По себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО)	Не производится

Следовательно, у аппарата управления ООО «Союз-Агро» и ООО «Агрофирма» появляется реальная возможность в зависимости от своих целей и задач воздействовать на показатели финансовых результатов, представляемых в бухгалтерской финансовой отчетности.

Если организация, активно ищет инвестора или кредитора, то ему необходимо в бухгалтерской финансовой отчетности выгодно представить результаты своей финансово-хозяйственной деятельности. Для этого следует показать как можно более высокие показатели нераспределенной (чистой) прибыли.

В такой ситуации использование организацией элемента бухгалтерского финансового учета алгоритма максимального значения может оказаться предпочтительным.

Таким образом, анализ действующей практики учета доходов и расходов и формирования отчетных показателей

позволяет сделать вывод, что в достижении ясности по вопросам о величине доходов и расходов и формирования показателей бухгалтерской и налоговой отчетности важным представляется определенность единой методологии учета доходов и расходов организации и выбранной учетной политики.

Проведенный анализ порядка учёта формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных предприятий Саратовской области позволили выделить несколько основных моделей организации учёта доходов и расходов в целях бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов.

Для наглядности преимущества и недостатки рассматриваемых моделей проиллюстрируем на рисунках 6-8.

<b>МОДЕЛЬ 1</b>	
<i>Доходы и расходы группируются на бухгалтерских счетах в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ.</i>	
<b>ПРЕИМУЩЕСТВА</b>	<b>НЕДОСТАТКИ</b>
Позволяет минимизировать риски применения мер налоговой ответственности по налогу на прибыль при условии правильного ведения налогового учета.	Игнорирование ведения бухгалтерского учета.

Рисунок 6 – Первая модель организации ведения учёта доходов и расходов в целях бухгалтерского и налогового учёта

Такой порядок учета доходов и расходов применяется многими предприятиями АПК, сельскохозяйственными предприятиями, малым формами бизнеса, крестьянскими

(фермерскими) хозяйствами. Объясняется это тем, что налоговые органы интересуют только правильность исчисления налога на прибыль.

Такое положение дел противоречит современному законодательству.

Во-первых, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» обязал все отечественные организации вести бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых в процессе хозяйственной деятельности. При этом любая процедура, связанная с налогообложением, есть хозяйственная операция и представляет собой факт хозяйственной деятельности и является объектом бухгалтерского учета. Поэтому согласно требованию полноты отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности любая процедура налогового учета подлежит отражению в бухгалтерском учете.

Во - вторых, данные бухгалтерского учета служат основанием для исчисления налога на имущество, что подтверждается НК РФ регулирующим порядок формирования налогооблагаемой базы по данному налогу. Следовательно, организации, применяющие эту модель налогового учета на практике, рискуют быть привлеченными к ответственности за искажение налогооблагаемой базы по налогу на имущество.

В-третьих, учетные данные, сформированные по правилам налогового учета, в большинстве случаев не могут являться информационной основой для принятия обоснованных управленческих решений другими заинтересованными пользователями. Практика доказала, что

только данные бухгалтерского учета, отражающим реальное финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, могут быть использованы для принятия соответствующих решений.

Таким образом, применение данной модели налогового учета доходов и расходов является противоречащим действующему налоговому и бухгалтерскому законодательству.

<b>МОДЕЛЬ 2</b>	
<i>Применяется параллельное ведение налогового учета наряду с бухгалтерским учетом</i>	
<b>ПРЕИМУЩЕСТВА</b>	<b>НЕДОСТАТКИ</b>
Формирование системы налогового учёта внутри бухгалтерского учёта с помощью трансформации элементов учёта.	Существенное увеличение объема учетных работ, обусловленное необходимостью ведения двойной бухгалтерии в целях управления финансовыми результатами деятельности и налогообложения прибыли.

Рисунок 7 – Вторая модель организации ведения учёта доходов и расходов в целях бухгалтерского и налогового учёта

Вторая модель учета доходов и расходов, как показала практика, ведётся на основе одних и тех же первичных документов, но с обособленным ведением регистров бухгалтерского и налогового учета. При этом регистры налогового учета представляют собой расчетные таблицы по видам доходов и расходов без отражения какой-либо взаимосвязи между ними. Как следствие в организациях

возникает необходимость формирования отдельной калькуляции налоговой себестоимости выпущенной продукции и незавершенного производства в специальных налоговых регистрах.

Такая модель применяется на предприятиях масложировой промышленности и она присуща исследуемому экспериментальному хозяйству (ООО «Союз-Агро»).

При использовании модели №3 (рисунок 8) предприятия в течение отчетного периода ведут учет доходов и расходов в соответствии с требованиями бухгалтерского законодательства, а регистры налогового учета формируют автономно посредством перегруппировки данных бухгалтерского учета без изменения правил обработки содержащейся информации.

<b>МОДЕЛЬ 3</b>	
<i>Основана на получении данных для формирования налогооблагаемой базы по налогу на прибыль непосредственно из системы бухгалтерского учета</i>	
<b>ПРЕИМУЩЕСТВА</b>	<b>НЕДОСТАТКИ</b>
Простота в ведении учёта. Прибыль, отраженная в бухгалтерской отчётности совпадает с налогооблагаемой базой по налогу на прибыль. Экономия учётных записей.	Минимальные расхождения в правилах ведения бухгалтерского и налогового учета.

Рисунок 8 – Третья модель организации ведения учёта доходов и расходов в целях бухгалтерского и налогового учёта

Для вынесения рекомендации по интегрированию бухгалтерского и налогового учёта следует рассмотреть существующие черты сходства и различия между названными учётными моделями. Начнём с того, что между бухгалтерским финансовым и налоговым учётом существует тесная взаимосвязь (рис. 9).

Но кроме сходства между бухгалтерским финансовым и налоговым учётом существуют и различия. Рассмотрим, какими могут быть различия между бухгалтерским финансовым и налоговым учётом.

Кардинальная разница между налоговым и бухгалтерским учётом прослеживается по многим факторам.

Во-первых, эти виды учёта различаются по своим целям. Для налогового учёта цель заключается в определении налоговой базы по расчету налога на прибыль, налога на доходы физических лиц и так далее. При этом цель бухгалтерского учёта заключается в составлении точной бухгалтерской отчетности, которая показывает результат финансово-хозяйственной деятельности предприятия.



Эта для

бухгалте

Суд

### Рисунок 9 – Черты сходства между бухгалтерским учётом и налоговым

Во-вторых, нормативно – правовые акты прописывают правила ведения учёта. При этом правила ведения бухгалтерского финансового учета в значительной степени отличаются от правил ведения налогового учета. Это отличие проявляется в отсутствии счетов и системы двойной записи.

Для бухгалтерского финансового учёта эти элементы важны, так как он основан на них.

Третье различие состоит в том, что налоговый учет имеет место во всех случаях, когда законодательство о налогах и сборах возлагает на налогоплательщика обязанность ведения учета своих доходов (расходов) иных объектов налогообложения.

Четвёртое отличие проявляется в статусе регулирующих данных, вида учета нормативно-правовых актов. Нормы бухгалтерского финансового учета относятся к частному, а нормы налогового учета - к публичному.

Пятое различие проявляется в организации систем учета. Налоговый учёт организуют налогоплательщики самостоятельно, руководствуясь принципами, закрепленными в НК РФ, в то время как порядок ведения бухгалтерского финансового учета конкретизирован и детализирован в положении по бухгалтерскому учёту и контролируется различными органами исполнительной власти.

Шестое отличие заключается в регулировании раскрытия данных бухгалтерского и налогового учета. На основе НК РФ данные содержащиеся в налоговом учете являются налоговой тайной, в то время как в бухгалтерском финансовом учете действует принцип открытости бухгалтерской отчетности [3].

Отличается также и порядок раскрытия информации о некоторых учетных объектах. Так, в финансовом учёте, начисление амортизации происходит отдельно по каждому объекту с момента принятия его к учёту. При этом

существуют различные методы начисления. В налоговом учёте можно начислять амортизацию сразу по всем объектам одним способом.

Расхождения проявляются при различных сроках полезного использования. Для целей бухгалтерского учёта срок полезного использования определяется бухгалтером самостоятельно. А в целях налогового учёта необходимо руководствоваться Классификационными группами основных средств.

Также расхождения между данными видами учета могут возникнуть при изменении срока полезного использования объектов основных средств и при применении повышающих коэффициентов. Кроме того, в налоговом учете существует амортизационная премия, а в бухгалтерском учете её нет. Под амортизационной премией подразумевается единовременное списание на расходы части стоимости осуществленных капитальных вложений. Её наличие утверждено законодательно.

Таким образом, выбирая метод ведения бухгалтерского учёта объектов хозяйственной деятельности и организуя налоговый учёт необходимо помнить, что сближение названных видов учёта может способствовать увеличению налоговой нагрузки.

Налоговая нагрузка может привести к повышению цен на продукцию. А это нежелательный момент в экономике любого предприятия. В тоже время отдельное ведение бухгалтерского и налогового учета, создает значительные трудности в организации контроля за правильностью и полнотой отражения доходов и расходов в налоговом учете и

формировании налоговых расчетов по налогу на прибыль. Для исследования эффективности налоговой нагрузки в ООО «Союз-Агро» и ООО «Агрофирма» рассчитаем коэффициент эффективности налогообложения (табл. 18).

Таблица 18- Расчёт коэффициента эффективности налогообложения в ООО «Союз Агро» и ООО «Агрофирма», тыс. руб.

Показатели	Период			Отклонения 2019 г. к 2017 г.
	2017 г.	2018 г.	2019 г.	
ООО «Союз Агро»				
Чистая прибыль	-	10 829	5 094	-5735
Общая сумма налоговых платежей	-	8 324	6299	-2025
Коэффициент эффективности налогообложения	-	1,3	0,8	-0,5
ООО «Агрофирма»				
Чистая прибыль	3 886	7 699	7 224	3338
Общая сумма налоговых платежей	789	1 324	1645	856
Коэффициент эффективности налогообложения	4,9	5,8	4,4	-0,5

За анализируемый период наблюдается снижение коэффициента эффективности налогообложения на обоих исследуемых хозяйствах. Это свидетельствует о повышении налоговой нагрузки относительно чистой прибыли.

На наш взгляд, для того чтобы устранить все возникающие между учетами расхождения необходимо максимально сблизить между собой ведение двух видов учетов. Исследование проблемы построения взаимосвязанной системы учета финансовых результатов путем интеграции налогового учета в бухгалтерский финансовый учет, исходя из принципа доминанты требований налогового законодательства еще не проводилось. Между тем

потребность в такой разработке указанной проблемы для коммерческих организаций становится острой и настоятельной.

### **3.2. Методические приемы сближения бухгалтерского и налогового учета и финансовых результатов**

Наиболее актуален вопрос сближения бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов для организаций, находящихся на основном режиме налогообложения, то есть уплачивающих налог на прибыль и применяющих положения ПБУ 18/02. Однако и для организаций на других специальных режимах, в том числе и на УСН вопрос повышения аналитического обеспечения данных о финансовых результатах является невероятно актуальным. Поэтому в работе мы рассмотрим методические приемы сближения бухгалтерского и налогового учета и финансовых результатов на обоих указанных режимах налогообложения.

Общая система налогообложения — вид налогообложения, при котором организацией в полном объеме ведется бухгалтерский учет и уплачиваются все общие налоги (НДС, налог на прибыль и налог на имущество). Общая система налогообложения действует по умолчанию, если организация не подала в налоговый орган заявление о переходе на один из специальных режимов. Финансовый учет при применении общей системы

налогообложения ведется в полной мере с применением плана счетов хозяйственной деятельности.

В международной практике бухгалтерского учета требуется раскрытие в отчетности не только текущих обязательств по налогам, но и отложенных налоговых обязательств и активов, которые приводят к изменению налоговых отчислений в будущих периодах.

Понятие отложенных налогов возникло из англо-американской практики. Его происхождение связано с несовпадением в большинстве случаев бухгалтерской и налоговой прибыли организации.

Существующие расхождения между правилами, которыми руководствуются при составлении бухгалтерских записей, и правилами исчисления налогооблагаемых баз и сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, создают ситуацию, когда отражаемые в бухгалтерской отчетности показатели и обязательства организаций по налоговым платежам существенно различаются между собой.

Следовательно, предпосылкой возникновения понятия отложенных налоговых активов и обязательств можно считать существование различий между финансовым и налоговым учетом. В результате данных различий налоговые последствия определенных событий отражаются для целей налогообложения не в том периоде, когда эти события возникают и принимаются для целей финансового учета. То есть в момент возникновения активов и обязательств организации и отражения их в бухгалтерском учете возникают также налоговые последствия в отношении

данных активов и обязательств, которые признаются для целей налогообложения в текущем или будущем периоде.

Одной из основных причин возникновения отложенных налогов является необходимость соблюдения принципов бухгалтерского учета и требований к представлению финансовой отчетности. Для принятия экономических решений заинтересованные пользователи бухгалтерской отчетности должны иметь полную и достоверную информацию о финансовом состоянии организации, в том числе о характере долговых обязательств перед бюджетом и их влиянии на финансовое положение в будущем. Именно принципы бухгалтерского учета, и в первую очередь принцип начисления, требуют отражения будущих обязательств (активов) организации в финансовой отчетности. Так как налоговые последствия уже в момент возникновения становятся, по сути, будущим обязательством или активом организации, они должны быть учтены при составлении финансовой отчетности.

Согласно гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ объектом налогообложения признается прибыль организации.

Доходы определяются кассовым методом, т.е. доходы считаются полученными после их поступления на расчетный счет или в кассу. В состав доходов, учитываемых при налогообложении, включаются доходы от реализации товаров, работ, услуг и имущественных прав и внереализационные доходы.

Расходы признаются таковыми после их фактической оплаты. Расходы в зависимости от их характера, а также

условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Из содержания гл. 25 НК РФ следует, что налоговую базу по налогу на прибыль организации должны определять по правилам налогового законодательства. Это означает, что неизбежно будут возникать отклонения между величиной доходов и расходов, определенных по правилам бухгалтерского и налогового законодательства. Анализ гл. 25 НК РФ показал, что они возникают как в составе доходов, так и в составе расходов.

Данные отклонения требуют систематизации в зависимости от характера влияния на базу обложения налогом. Так, отдельные доходы и расходы не учитываются при формировании налогооблагаемой базы ни в текущем отчетном периоде, ни в следующих отчетных периодах. В то же время в бухгалтерском учете они включаются в состав доходов и расходов организации в полном размере. Такие отклонения можно квалифицировать в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» как постоянные разницы, а доходы и расходы организации, которые признают в бухгалтерском учете в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль формируют в другом или других отчетных периодах, - как временные разницы.

Временные разницы в зависимости от своей экономической природы следует подразделять на две составляющие: вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы. К вычитаемым



временным разницам относятся такие разницы, которые увеличивают налогооблагаемую базу будущих периодов. В свою очередь, к налогооблагаемым временным разницам относятся те, которые уменьшают налогооблагаемую базу будущих периодов.

Формирование постоянных разниц определяется двумя основными причинами. Первая причина - это наличие расходов, принимаемых в бухгалтерском учете в фактически произведенном размере, а для целей налогообложения - в пределах норм и нормативов. Например, расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, расходы на командировки, отдельные виды рекламных расходов - в пределах 1% выручки от реализации. Величина превышения данных расходов над нормами составит часть постоянных разниц. Второй причиной формирования постоянных разниц является наличие некоторых доходов и расходов, полностью признаваемых в бухгалтерском учете и вообще не учитываемых для целей налогообложения. К таким доходам, например, относят доходы в виде имущества, полученного организацией в рамках целевого финансирования.

Что касается расходов, то перечень расходов, учитываемых в бухгалтерском учете и не принимаемых для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль, в НК РФ не установлен. Следовательно, такими расходами следует считать расходы, фактически произведенные организацией и не включенные в перечень расходов, признаваемых для целей определения налогооблагаемой базы.

В качестве постоянной разницы также следует считать сумму убытка, который перенесен на будущее, но по истечении определенного времени не может быть учтен в целях налогообложения. Организации могут уменьшать налоговую базу на сумму ранее полученного убытка в течение 10 лет. Причем каждый год учитывается убыток в размере не более 50% налоговой базы (пункт 2.1 статьи 283 НК РФ). По истечении этого срока оставшаяся сумма убытка налог не уменьшает. Поэтому в бухгалтерском учете он будет учитываться как постоянная разница.

Мы считаем целесообразным для предприятия ООО «Союз-Агро» организовать учет сумм отклонений по отдельным видам расходов (в частности, по нормируемым расходам) на счетах аналитического учета. А по доходам и расходам, по которым сложно учесть отклонения на счетах, - в аналитических учетных регистрах. Например, в соответствующих регистрах ввести графу "Суммы, не учитываемые для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль".

Следствием выявления в учете постоянных разниц в соответствии с ПБУ 18/02 являются постоянные налоговые обязательства, которые, по нашему мнению, следует рассчитывать как произведение величины постоянного налогового обязательства на законодательно установленную ставку налога на прибыль. Для отражения постоянных налоговых обязательств на счетах бухгалтерского учета мы предлагаем к счету 99 предусмотреть возможность открытия отдельного субсчета "Постоянные налоговые обязательства". Кроме того, целесообразно открыть к счету 68, субсчету

"Налог на прибыль" субсчет второго порядка "Постоянные налоговые обязательства".

Основной причиной возникновения временных разниц является применение разных методов признания доходов и расходов по бухгалтерским и налоговым правилам, т.е. для целей налогообложения применяется кассовый метод, а в бухгалтерском учете - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Учет временных разниц, по нашему мнению, может быть организован внесистемно в отдельных аналитических регистрах без использования счетов бухгалтерского учета.

По правилам бухгалтерского учета временные разницы являются причиной возникновения отложенного налога, в состав которого включаются суммы и отложенного налогового актива, и отложенного налогового обязательства. Величину отложенных налоговых активов ООО «Союз-Агро» следует рассчитывать по аналогии с порядком, предусмотренным в ПБУ 18/02 (как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль), и отражать записью по дебету счета 09 "Отложенные налоговые активы" и кредиту счета 68, субсчет "Налог на прибыль", субсчет второго порядка "Отложенные налоговые активы".

Отложенные налоговые обязательства рассчитываются аналогичным образом, т.е. их величина определяется как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. При формировании отложенного налогового обязательства следует делать записи по дебету счета 68 (субсчет "Налог на

прибыль", субсчет второго порядка "Отложенные налоговые обязательства") и кредиту счета 77 "Отложенные налоговые обязательства".

Следует отметить, что сам по себе факт наличия отложенных налогов в текущем периоде не вызывает никаких налоговых последствий. Налоговые последствия возникают только в случаях изменения величины отложенных налогов (увеличение либо уменьшение).

**Синтетический счет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»**

**Субсчет 68.1 «Расчеты по налогу на прибыль»**

**Аналитический учет**

**Аналитика по нормируемым расходам**

**Аналитика по прочим расходам**

Содержание по затратам на материалы и корма; Содержание по затратам на корма; Содержание по затратам на топливо и нефтепродукты; Содержание по затратам на медикаменты; Содержание по затратам запчасти для ремонта сельхозтехники Содержание по затратам материалы для ремонта .	Н.: УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ ПО АРЕНДНЫМ (ЛИЗИНГОВЫМ) ПЛАТЕЖАМ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НУ	
	№ п/п	Вид расхода
	1	Отражены арендные (в т.ч. лизинговые) платежи за арендуемое (в т.ч. принятое в лизинг) имущество:
	1.1	начисленные
	1.2	фактически оплаченные
	1.3	признанные для целей НУ
	<b>1.4.</b>	<b>"Суммы, не учитываемые для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль"</b>
	2	Итого за I полугодие
	3	Итого за год

**Субсчет второго порядка 68.1.1 «Постоянные налоговые обязательства»**

Рис

Рисунок 10 - Структура аналитического учета по счету 68 в целях налогового учета финансовых результатов

В качестве корректирующих величин должны применяться изменения величины отложенных налогов, имевшие место в отчетном периоде. В результате текущий налог определяется следующим образом:

$$T = Y + \text{ПНА} - \text{ПНО} + \text{ДЕЛЬТАОНА} - \text{ДЕЛЬТАОНО} ,$$

где  $Y$  - условный расход (доход) по налогу;

ПНА - постоянный налоговый актив по налогу;

ПНО - постоянное налоговое обязательство по налогу;

ДЕЛЬТАОНА - изменение величины отложенных налоговых активов по налогу за текущий период;

ДЕЛЬТАОНО - изменение величины отложенных налоговых обязательств по налогу за текущий период.

Мы считаем, что признание отложенных налогов по налогу необходимо в ООО «Союз-Агро» для достижения сопоставимости информации, представленной в финансовой отчетности, между периодами и для сравнения с другими организациями.

Для того чтобы пользователи имели возможность сравнивать показатели финансовой отчетности за различные периоды, отчетность за каждый конкретный период должна содержать информацию за предыдущие периоды. Информация об изменениях величины отложенных налогов между периодами может, в частности, позволить руководству организации делать выводы об эффективности налоговой

политики. Отсутствие данной информации затрудняет анализ деятельности организации за предыдущие периоды.

Признание отложенных налогов также позволяет пользователям сравнивать финансовую отчетность различных организаций. На основе сравнения сумм отложенных налогов пользователи имеют возможность сделать вывод об эффективности налоговой политики организации и ее будущих финансовых обязательствах.

Таким образом, своевременное и точное выявление и учет налоговых разниц, а также налоговых активов и обязательств позволит достоверно определять налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и расширить информационные возможности бухгалтерской отчетности.

С учетом требований ПБУ 18/02, вступающих в силу по отношению к бухгалтерской отчетности за 2020 год, а также с учетом проведенного анализа порядка формирования финансового результата, мы рекомендуем для детализации информации по исчислению налога на прибыль и налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, к счёту 99 «Прибыли и убытки» открыть субсчета второго порядка. Это предложение связано с тем, что информационные возможности счета 99 «Прибыли и убытки» в этой части значительно ограничены существующими сегодня на предприятия масложировой отрасли субсчетами.

Современная литература по вопросам бухгалтерского учёта и периодические издания содержат рекомендации в части введения к счёту 99 «Прибыли и убытки» субсчетов по основным составляющим формирования конечного

результата. По нашему мнению, такая детализация позволяет отразить информацию как для целей бухгалтерского учёта, так и налогового.

Для устранения отмеченных недостатков и большей детализации информации счета 99 «Прибыли и убытки», используемой для формирования отчётных показателей, можно рекомендовать следующий состав субсчетов:

99-1 «Прибыль (убыток) от продаж»;

99-2 «Финансовый результат прочих операций»;

99-3 «Текущий налог на прибыль»;

99-4 «Отложенный налог на прибыль»;

99-5 «Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода»;

99-9 «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода».

Предлагаемая структура счёта 99 «Прибыли и убытки» обеспечивает отражение учётной информации по требованию как нормативных документов по бухгалтерскому учёту, так и налоговому.

Организации, находящиеся на основном налоговом режиме при составлении учётной политики должны исходить из основных требований НК РФ и ПБУ 1/2008.

Основное предназначение учётной политики для организаций на ОСНО — закрепить применяемые учётные способы, позволяющие достоверно сформировать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль и рассчитать его. Формируя учётную политику и определяя правила налогового учёта, производителю необходимо учесть требования гл. 25 НК РФ.

Таким образом, применяющие ОСНО организации должны формировать учетную политику двух видов:

- для целей бухучета;
- налоговую учетную политику.

Оформить их можно в виде утвержденных руководителем двух отдельных документов или в форме единой учетной политике, в которой нюансам бухгалтерского и налогового учета отведены отдельные разделы.

Организациям на ОСНО вести бухгалтерский учет обязательно, поэтому все нюансы своего бухгалтерского и налогового учета им необходимо отразить в учетной политике.

ПБУ 1/2008 предписывает организациям закреплять в учетной политике следующие аспекты:

- рабочий план счетов;
- формы первичных документов;
- регламент и частоту проведения инвентаризаций;
- график документооборота;
- иные необходимые для организации бухучета решения.

В учетной политике должны найти отражение разнообразные учетные моменты, касающиеся специфики деятельности организации. Применение ОСНО отличается строгой регламентацией доходов и расходов, учитываемых при расчете налога. В том числе это касается и учетных тонкостей в отношении используемого имущества. Однако и в таких строгих условиях остаются отдельные вопросы, требующие самостоятельного решения (в том числе отражения в учетной политике) со стороны предприятия.



Учетная политика для целей налогового учета должна содержать способы (методы) определения доходов и расходов, а также порядок учета иных показателей деятельности налогоплательщика для целей налогообложения (п. 2 ст. 11 НК).

Учетная политика для исчисления налога на прибыль состоит из следующих разделов:

- организация налогового учета;
- методология определения доходов и расходов.

Таблица 19 - Содержание раздела «Организация налогового учета»

<b><i>Положение учетной политики</i></b>	<b><i>Рекомендации по заполнению</i></b>
<i>1.Налоговый учет ведется на основании показателей бухгалтерского учета</i>	-
<i>2.Бухгалтерский учет ведется с применением рабочего плана счетов бухгалтерского учета, с применением субсчетов</i>	<i>В Приложении к УП утвердить рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий субсчета, применяющиеся для расчета налога на прибыль</i>
<i>3.Для расчета налоговой базы применяются регистры налогового учета по учету доходов и расходов</i>	<i>В Приложении к УП разработать и утвердить формы налоговых регистров для расчета , учитывая следующие различия между бухгалтерским и налоговым учетом: — доходы признаются по кассовому методу; — расходы признаются после их фактической оплаты;</i>
<i>4. Раздельный учет доходов и расходов по разным налоговым режимам</i>	<i>Если по отдельным видам деятельности организация применяет ЕНВД, определите порядок раздельного ведения доходов и расходов по налоговым режимам ОСНО и ЕНВД.</i>

Законодательно утвержденной формы регистров налогового учета в целях налогообложения по налогу на прибыль нет. Во второй главе работы мы рассмотрели формы регистров, применяемые ООО «Союз-Агро». В приложении к выпускной квалификационной работе приводится набор рекомендуемых форм учетных регистров в целях налогового учета финансовых результатов.

Таблица 20 – Содержание раздела «Методологический раздел учетной политики»

<b>Положение учетной политики</b>	<b>Рекомендации по заполнению</b>
1.Перечень доходов, учитываемых в целях налогообложения по налогу на прибыль	Указать доходы от реализации товаров/ работ/ услуг и имущественных прав, а также внереализационные доходы.
2.Перечень доходов, не учитываемых налогообложения по налогу на прибыль	Указать доходы, облагаемые по специальным ставкам, и иные доходы, не учитываемые при определении налоговой базы
3.Перечень расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль	Указать расходы, уменьшающие налоговую базу
4.Общие требования к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль	Указать требования обоснованности и документального подтверждения расходов согласно п. 1 ст. 252 НК Установить требования к расходам в соответствии с правилами ст. 254, 255, 263, 264, 265 и 269 НК.
5.Порядок признания доходов и расходов	Доходы признаются по кассовому методу, а расходы – по факту оплаты
6.Порядок учета расходов на приобретение/сооружение/изготовление/достройку/дооборудование/реконструкцию/ модернизацию/техперевооружение основных средств и нематериальных активов	ОС и НМА, стоимость которых уменьшает налоговую базу, должны находиться у налогоплательщика на праве собственности, использоваться в предпринимательской деятельности, иметь срок полезного использования более 12 мес. и первоначальную стоимость более 100 тыс. руб. (п. 1 ст. 256 НК).

<b>Положение учетной политики</b>	<b>Рекомендации по заполнению</b>
7. Порядок признания расходов на приобретение земельных участков	Расходы по земельным участкам, используемым в предпринимательской деятельности, учитываются равномерно в течение 7 лет или большего срока, установленного налогоплательщиком. Расходы признаются в течение налогового периода равномерно, отражаются в последний день соответствующего периода. Расходы признаются после фактической оплаты и подачи документов на государственную регистрацию прав.
8. Переоценка валюты	Переоценка валютных ценностей, требований, обязательств не производится, доходы и расходы от переоценки для определения налоговой базы не учитываются.

Второе анализируемое предприятие – ООО «Агрофирма» применяет упрощенную систему налогообложения. Упрощенцы «освобождены» от уплаты налога на прибыль, а значит и от применения ПБУ 18/02, но ведут налоговый учет для расчета единого налога при УСН в Книге учета доходов и расходов в соответствии со ст. 346.24 НК РФ. ООО «Агрофирма» ведет бухгалтерский учет в соответствии с требованиями ст. 6 закона N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», и поскольку между тем и другим учетом также много различий, предлагаем также сблизить их, используя алгоритмы, заложенные в ПБУ 18/02.

Для упрощенной системы налогообложения ПБУ 18/02 условно будем называть «Учет расчетов по единому налогу при УСН», а в тексте Положения, где идет речь о налоге на прибыль, будем иметь в виду единый налог. Под налогооблагаемой прибылью условимся понимать доход за вычетом произведенных расходов ООО «Агрофирма».

Часть вторая Положения посвящена учету постоянных и временных разниц и постоянных налоговых обязательств. Постоянные разницы - это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль, но не включающиеся в налоговую базу по единому налогу при УСН. Также возможна обратная ситуация, когда какие-либо доходы и расходы будут признаны только в налоговом учете. Постоянные налоговые обязательства определяются как произведение постоянной разницы на ставку единого налога.

Временными разницами будут доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по единому налогу - в другом. Временные разницы образуют отложенный единый налог. Под отложенным единым налогом будем понимать сумму, которая окажет влияние на величину единого налога, подлежащую уплате в следующих отчетных периодах. Согласно п. 2 ст. 346.19 НК РФ отчетными периодами по единому налогу при УСН являются квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Как известно, временные разницы бывают вычитаемые и налогооблагаемые (п. 10 ПБУ 18/02). Вычитаемые временные разницы приведут к образованию отложенного единого налога, который уменьшит сумму налога к уплате в следующих кварталах. Налогооблагаемые временные разницы приведут к образованию отложенного единого налога, который в следующих отчетных периодах увеличит сумму единого налога к уплате.

Вычитаемые и налогооблагаемые временные разницы образуются из-за различных методов признания доходов и

расходов в бухгалтерском учете и налоговом учете при УСН. В общем случае в бухгалтерском учете события отражаются в соответствии с временной определенностью фактов хозяйственной деятельности. Это означает, что доходы и расходы в бухгалтерском учете относятся к тому периоду, в котором имели место. В налоговом учете при УСН применяется кассовый метод отражения доходов и расходов.

Часть четвертая ПБУ 18/02 посвящена учету налога на прибыль. А мы будем ее применять соответственно для учета единого налога. Условным расходом или доходом будет бухгалтерская прибыль, умноженная на ставку единого налога. Условный расход отразится по дебету счета прибылей и убытков (счет 99), субсчету условных расходов в корреспонденции с кредитом счета учета по налогам и сборам (счет 68). Условный доход - наоборот, по дебету счета 68 в корреспонденции с кредитом счета 99, субсчетом условных доходов. По аналогии с налогом на прибыль при расчете единого налога должна использоваться следующая формула:

+Условный расход (-условный доход) по единому налогу  
+- Постоянное налоговое обязательство + Отложенный налоговый актив - Отложенное налоговое обязательство =  
+Текущий единый налог (-текущий налоговый убыток).

## **ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Проведенное исследование в выпускной квалификационной работе позволяет сделать следующие выводы и внести предложения по направлениям совершенствования взаимосвязи бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов на примере сельскохозяйственных предприятий Саратовской области, относящихся к масложировой отрасли.

1. Результатом хозяйственной деятельности является получение доходов и осуществление расходов для получения результирующего показателя - прибыли или убытка. Поэтому доходы и расходы являются теми фактами хозяйственной жизни, которые определяют финансовый результат деятельности организации. Исследование различных трактовок понятий доходов и расходов показало отсутствие единства мнений в понимании содержания этих экономических категорий. В настоящее время понятие доходов и расходов как объектов бухгалтерского учёта закреплено в нормативных документах. Порядок их бухгалтерского учета в настоящее время определяется двумя нормативными документами: ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Под доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Расходы определяются как уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В Налоговом Кодексе РФ нет определения доходов и расходов как объектов налогового учета, а дается лишь их перечень в части учитываемых и не учитываемых при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

2. Методологические принципы формирования информации о доходах и расходах изложены в нормативных документах (ПБУ), которые подразделены на основные и косвенные. К основным ПБУ по вопросу учёта и формирования конечного результата хозяйственной деятельности относятся: ПБУ 1/08 «Учётная политика организации», ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль организации». В составе косвенных, выделяют такие ПБУ как: ПБУ 2/08 «Учёт договоров строительного подряда», ПБУ 3/06 «Учёт активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов», ПБУ 6/01 «Учёт основных средств».

3. Основным информационным источником формирования прибыли на отечественных предприятиях является бухгалтерская финансовая отчётность. В соответствии с требованиями п. 21 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская

отчетность организации» показатели по формированию финансового результата деятельности предприятия отражаются в такой форме бухгалтерской финансовой отчетности, как «Отчёт о финансовых результатах». Составление этого документа является обязательным для всех юридических лиц и молочные комбинаты не являются исключением. По данным формы № 2 «Отчёт о финансовых результатах» в выпускной квалификационной работе была проведена оценка динамики финансовых показателей исследуемых предприятий Саратовской области.

4. В экспериментальных хозяйствах применяют систему счетов, отражающих финансовые результаты деятельности за отчетный год. Это позволяет формировать всю необходимую информацию о финансовых показателях для форм финансовой отчетности – форма №1 «Бухгалтерский баланс» и форма № 2 «Отчет о финансовых результатах».

2. При определении своей учетной политики рекомендуем хозяйствам четко разделять элементы способов ведения бухгалтерского финансового учета по степени их влияния на формирование конечного результата в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. Так как от способов ведения финансового учета напрямую зависит величина формируемого конечного результата. Инвестора или кредитора привлекают высокие конечные результаты, поэтому молочному комбинату необходимо в бухгалтерской финансовой отчетности выгодно представить результаты своей финансово-хозяйственной деятельности. Для этого следует показать как можно более высокие показатели нераспределенной (чистой) прибыли.



3. Исследуемые хозяйства применяют параллельное ведение налогового учета наряду с бухгалтерским учетом на основе одних и тех же первичных документов, но с обособленным ведением регистров бухгалтерского и налогового учета. При этом регистры налогового учета представляют собой расчетные таблицы отдельных видов доходов и расходов без отражения какой-либо взаимосвязи между ними.

Рекомендуем в целях обеспечения интеграции налогового учета в бухгалтерский учет:

а) составлять учетную политику в целях налогообложения. В учетной политике целесообразно отразить особенности учёта таких проблемных объектов, как основные средств и НМА, МПЗ, амортизация, расчёты с персоналом по оплате труда для целей налогообложения, по которым налоговым законодательством допускаются альтернативные варианты учета. Например, следует выбрать и закрепить в учётной политике единый метод начисления амортизации объектам основных средств и нематериальных активов. Это позволит унифицировать данные бухгалтерского и налогового учета основных средств и нематериальных активов при совпадении первоначальной стоимости объектов и сроков их полезного использования;

б) применять единые учётные регистры, но предусмотреть дополнительную информацию в виде отдельных строк с пометкой «в целях налогообложения». Формы разработанных и предлагаемых нами для внедрения регистров приложены к выпускной работе.

в) мы считаем, что для повышения аналитичности информации о доходах и расходах, а также для уточнения налоговой базы по налогу на прибыль организации необходимо организовать аналитический налоговый учет, целью которого являлось бы выявление возникающих в связи с различиями в финансовом и налоговом учете временных разниц, и соответственно отложенных налогов.

Таким образом, выше изложенные предложения, по нашему мнению, будут способствовать интеграции данных налогового учёта в бухгалтерский финансовый учёт.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Российской Федерации. Конституция, принята 12.12.1993 г. (в редакции от 21.01.2016 г.): офиц. текст. М.: ГАРАНТ, 2019. 58 с.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): [принят Гос. Думой 21 окт. 1994 г.: по состоянию на 15 февраля 2015 г.]. – М.: Эксмо, 2015. 412 с.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ, часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СПС «Гарант».

4. О бухгалтерском учёте №402-ФЗ: Федер. закон [принят Гос. Думой 22.11.2011] // [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12285/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12285/)

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. N 34н. (в ред. от 29.03.2017) // [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_20081/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_20081/)

6. Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости масложировой продукции: Приказ Минсельхоза РФ от 14.12.2004 N 537

7. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». (ПБУ 1/2008): приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. №106н. Режим доступа [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/)

8. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008):

приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. №106н. Режим доступа

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_82067/b4c025f9945511bd2c9a79e689a42e4d271bf0b2/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82067/b4c025f9945511bd2c9a79e689a42e4d271bf0b2/)

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/06 от 27.11.2006 г. (в ред. 09.11.2017 г. №180н). Режим доступа:

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/)

10. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность». (ПБУ 4/99): Приказ Минфина России от 06.07.1999 №43н. Режим доступа:

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/)

11. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учёт материально-производственных запасов». (ПБУ 5/2001): Приказ Минфина России. Режим доступа

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_32619/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32619/)

12. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учёт основных средств» ПБУ 6/01 от 30.10.2001 г. №26н: Приказ Минфина России. Режим доступа:

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/71350ef35fca8434a702b24b27e57b60e1162f1e/)

13. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «События после отчётной даты» (ПБУ 7/98): Приказ Минфина России от 25.11.1998 №33н.(в ред. изменений от 06.04.2015 г.). Режим доступа:

[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_21508/3da8e9dca1a6909b98e5cd4f1fddfc0b04d8dae4](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21508/3da8e9dca1a6909b98e5cd4f1fddfc0b04d8dae4)

14. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010): Приказ Минфина России от 13.12.2010 г. (в ред. 06.04.2015 г.) Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_110328/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110328/)

15. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): Приказ Минфина России от 06.05.1999 №32н. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/1f46b0f67e50a18030cbc85dd5e34849b2bf2449)

16. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): Приказ Минфина России от 06.05.1999 №33н. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/)

17. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учёт расчетов по налогу на прибыль организации» (ПБУ 18/02): Приказ Минфина России от 09.11.2002 г. (в ред. 06.04.2015 г.). Режим доступа [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40313/2010d850e808cca6d7525a2aec2cb1aceffec643/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/2010d850e808cca6d7525a2aec2cb1aceffec643/)

18. Приказ МСХ РФ № 792 от 6 июня 2003 г. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях.

19. МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Утверждено приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018).

20. Абдукаримов И. Т., Беспалов М. В. Анализ финансового состояния и финансовых результатов предпринимательских структур: Учебное пособие. М.: НИЦ ИНФРА-М. 2016. 214 с.

21. Акатьева М. Д. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник. М.: НИЦ ИНФРА-М. 2015. 252 с.

22. Алексеева О.В. Заключительные обороты по счетам учета финансовых результатов //Финансовая газета. 2017. № 48.

23. Анализ финансовых показателей деятельности. – СПб.: Книжник. 2018. 320с.

24. Бабаев Ю.А., Петров А.М. Бухгалтерский финансовый учет. М.: ИНФРА-М. 2016. 463 с.

25. Базарова, А.С. Выручка организации: порядок признания и учета//Современный бухучет. 2020. № 4. –с.24-26

26. Бакаев А.С. Годовая бухгалтерская отчетность организации: подходы и комментарии к основанию. М.: Бухгалтерский учет. 2019.

27. Басовский Л.Е., Басовская Е.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учеб.пос. М.: НИЦ ИНФРА-М. 2017 366с.

28. Бахолдина И. В. Бухгалтерский финансовый учет [Электронный ресурс]: учебное пособие. М.: Форум: НИЦ Инфра-М. 2017.

29. Башкатова Л.И. Налоговые инспекторы будут аннулировать декларации по НДС и прибыли// Консультант бухгалтера. – 2018. №10.-С.12-16

30. Бочаров В. В. Инвестиции: учебник и практикум для академического бакалавриата. – Москва : Издательство Юрайт, 2016.

31. Брусникина А.Б. Отражение налоговых санкций в учёте и отчётности//Бухгалтерский учёт.-2017 г. №12.-С.37-44.

32. Брусникина А.Б. Формирование учётной политики// Бухгалтерский учёт.-2018 г. №12.-С.21-31.

33. Бурсулая Т.Д. Учёт расходов на содержание собственного автомобиля//Бухгалтерский учёт.-2015 г. №12.-С.16-18.

34. Бусыгина Ю. Бухгалтерский и налоговый учет: в чем разница? [Электронный ресурс].М.: Форум: НИЦ Инфра-М, 2017. - Режим доступа: <https://school.kontur.ru/publications/360>

35. Бухгалтерский учет и отчетность (для магистров) [Электронный ресурс]: учебное пособие. Электрон.дан. М.: КноРус, 2015. 357 с. - Режим доступа: [http://e.lanbook.com/books/element.php?pl1\\_id=53389](http://e.lanbook.com/books/element.php?pl1_id=53389)

36. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Аудит формирования финансовых результатов и распределения прибыли//Аудиторские ведомости. – 2013. – № 5. – с.12-15.

37. Валлен И.А. Необоснованные налоговые льготы//Бухгалтерский учёт.-2017 г. №12.-С.98-104.

38. Вахрушина М.А. Анализ финансовой отчетности: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Вузовский учебник. НИЦ ИНФРА-М, 2015. 432 с.

39. Верещагин С.А. Прямые и косвенные расходы в бухгалтерском и налоговом // Бухгалтерский учет. 2017.- № 1. С.37-43.

40. Верещагин С.А. Расходы после доходов// Бухгалтерский учет. – 2014.- № 12. – С.25-28.

41. Гетьман В. Г. Бухгалтерский учет : учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М. 2017. 601 с

42. Давыдова О.П. Книгу учёта доходов и расходов следует вести по новой форме//Консультант бухгалтера. 2018. №2.-С.24-28

43. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Учёт налога на прибыль// Бухгалтерский учет. 2018.- № 9. С.24-31.

44. Дружиловская Э.С. Формирование учётной политики по МСФО.// Бухгалтерский учет. 2017.№ 5. С.16-22.

45. Дубкова Е.В. Оценка и анализ эффективности налогообложения прибыли предприятия// Бухгалтерский учет. 2018.- № 4. – С.21-27.

46. Дьяконова О.С. Финансовый результат для целей бухгалтерского и налогового учета// Вестник Нижегородского государственного инженерно-экономического института. 2015. № 1(44). С.29-36.

47. Дьяконова О.С. Финансовый результат для целей бухгалтерского и налогового учета// Вестник Нижегородского государственного инженерно-экономического института. 2015. № 1(44). С.29-36.



48. Егорова Л.Н. Бухгалтерский учёт и налогообложение сублизинго получателя// Бухгалтерский учет. 2016. № 12. С.46-53.

49. Ефимова О. В. Анализ финансовой отчетности : учебное пособие для магистров. Москва : Омега-Л. 2013. 388 с.

50. Ефимова О.В. Годовая отчетность для целей финансового анализа//Бухгалтерский учет. 2014. № 2

51. Жуков, В.Н. Учет финансовых результатов для целей налогообложения // Бухгалтерский учет. 2013 № 12. С. 8-12.

52. Жуков, В.Н. Формирование финансовых результатов для целей анализа // Бухгалтерский учет. 2013.№ 12. С.4-11.

53. Знаменщиков С.А. Отражение расходов в учёте: право или обязанность // Бухгалтерский учет. 2018 № 7. С. 19-22.

54. Карпич М.А. Доходы и расходы прошлых периодов// Бухгалтерский учет. 2018 № 6. С. 26-35.

55. Карпич М.А. Расходы за счёт нераспределённой прибыли прошлых лет// Бухгалтерский учет. 2018 № 2. С. 35-43.

56. Крейнина М. Н. Финансовый менеджмент: учебное пособие. – Москва : Дело и Сервис, 2009. 245 с.

57. Крупин Е.В. Налог на прибыль: спорные вопросы исчисления и уплаты // Бухгалтерский учет. 2016. № 12. С.17-20.

58. Кувалдина Т.В. Принцип осмотрительности в целях налогообложения// Бухгалтерский учет. 2016. № 12. С.78-83.

59. Курилова А. А. Формирование системы финансового планирования на предприятиях автомобильной промышленности// Экономический анализ: теория и практика. 2011. №36. С. 18 – 26.

60. Макарьева, В.И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. - М.: "Налоговый вестник" 2012 г.

61. Манина Н. В., Николаева М. О. Зарубежный опыт учета и анализа финансовых результатов организации // Молодой ученый. 2016. №6. С. 498-501. — URL <https://moluch.ru/archive/110/26651/>

62. Нехайчук Ю.С. Управление прибылью в современных условиях развития экономики//Международный научный журнал «Инновационная наука №10, 2016 г. с 85-88.

63. Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов в системе управления организацией. - Ростов н/Д: Феникс, 2014. 281 с.

64. Никитина В.Ю. Внесение изменений в ПБУ 1/2018 «Учётная политика организации // Консультант бухгалтера. 2017. №10.С. 17-19

65. Никитина В.Ю. Новости законодательства: повышение НДС и другое. // Консультант бухгалтера. 2018. № 9.-С.25-29

66. Никитина В.Ю. Учётная политика-2018: основные изменения и корректировки // Консультант бухгалтера. 2018. №2.-С.12-15

67. Николаев С.А Налог на прибыль при закрытии обособленного подразделения // Бухгалтерский учет. 2014. № 12. С.44-48.

68. Никонов П.А. Учёт доходов в виде процентов // Бухгалтерский учет. 2018. № 1. С.36-41.
69. Оксанич Е.А., Старовойтова Е.В., Ясменко Г.Н. Учетные аспекты снижения налоговых рисков применения ЕСХН// Научный журнал КубГАУ - Scientific Journal of KubSAU. 2015. №112.
70. Орлова Н.Ю. Правовое регулирование бухгалтерского и налогового учета: учебник. М.: Норма : ИНФРА-М. 2018. 128 с.
71. Панченко Т.М. Учет финансовых результатов по итогам года/ Т.М. Панченко //Консультант бухгалтера. 2013. № 3.
72. Петров Е.М. Что делать, если обнаружены расхождения в отчетности// Консультант бухгалтера. 2018. №7.С.16-19
73. Петрова В.Ю. Законные проценты: признание в налоговом учёте// Бухгалтерский учет. 2016.- № 12. С.65-69.
74. Петрова В.Ю. Отчёт о финансовых результатах: на что обратить внимание// Бухгалтерский учет. 2018. № 1. С.48-53.
75. Петрова В.Ю. Программное обеспечение: учёт и налогообложение // Бухгалтерский учет. 2017. № 12. С.29-33.
76. Петрова В.Ю. Учёт выручки при оплате пластиковой картой// Бухгалтерский учет. 2014.№ 12. С.38-44.
77. Плугина Г.И. Учет и оценка рисков финансово-хозяйственной деятельности предприятия на этапе принятия решения// Вестник СевКавКГТУ. 2016. №3.
78. Полонская О.П., Зеленская Т.М., Ванжула Д.В. Совершенствование налогового учета в

сельскохозяйственных организациях// Научный журнал КубГАУ - Scientific Journal of KubSAU. 2016. №123.

79. Потехина Е.Н. Особенности налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей// Вестник Марийского государственного университета. 2016. №2 (14).

80. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебное пособие. Москва : ИНФО 2018. 377с

81. Салтыков А.И. Учёт делькредера при исчислении налога на прибыль// Бухгалтерский учет. 2017. № 12. С.126-127.

82. Селезнева Н. Н. Финансовый анализ. Управление финансами : учебное пособие. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2019. 639 с.

83. Сорокина Л.И. Налогообложение при выдаче молока за вредность // Бухгалтерский учет. 2017. №2. С.79-85.

84. Сотникова Л.В. О формировании финансовых результатов// Бухгалтерский учет. 2020. №1.

85. Стародубцева И.В. На что обратить внимание при формировании годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности// Консультант бухгалтера. - 2018. №2.-С.

86. Стародубцева И.В. Что учесть при подготовке декларации по налогу на прибыль 2019 г.// Консультант бухгалтера. 2020. №1.С.12-16

87. Сулова Ю.А. Учёт снижения стоимости МПЗ// Бухгалтерский учет. 2015. №12. С.47-52

88. Татаров К.Ю. Учёт расходов на оценку активов// Бухгалтерский учет. 2017. №2.- С.55-61

89. Ткаченко А.А., Семькина Л.Н. Взаимосвязь и отличительные черты бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов // Universum: Экономика и юриспруденция : электрон. научн. журн. 2018. № 5(50). URL: <http://7universum.com/ru/economy/archive/item/5810>

90. Толкачева Н. А. Финансовый менеджмент: курс лекций. – Москва : Директ-Медиа, 2020. 144 с.

91. Фомичёва Л.П. Изменение налогового законодательства с 1 января 2018 года// Консультант бухгалтера. 2018. №2.С.12-16

92. Фомичёва Л.П. Налоговая учётная политика на 2018 год// Консультант бухгалтера. 2018. №3.-С.27-32

93. Фомичёва Л.П. Особенности применения ставки НДС 20% со следующего года// Консультант бухгалтера. 2018. №10.С.24-28

94. Фомичёва Л.П. Распределение чистой прибыли по итогам года// Консультант бухгалтера. 2019. №5.С.17-22

95. Фомичёва Л.П. Убытки на будущее переносим по новым правилам// Консультант бухгалтера. 2019. №6.- С.11-14

96. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Инфра-М, 2016. 208 с.

# Приложения

**Приложение 1****УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР ДОХОДОВ ОТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ И УСЛУГ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

№	Вид дохода	Основание	Дата	Сумма
1.	Отражены доходы от продажи продукции, работ и услуг			
1.1	начисленные	ф. N 11-АПК, ф. N 61-АПК, ф. N 62-АПК, ф. N 63-АПК		
1.2	оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК, ф. N 27-АПК, ф. N 38-АПК		
1.3	по другим способам прекращения обязательств	акт зачета взаимных требований		
1.4	признанные для целей НУ			
2.	Итого за полугодие			
3.	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР ДОХОДОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ И ПРОЧИХ АКТИВОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ (КРОМЕ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ)**

№	Вид дохода	Основание	Дата	Сумма
1.	Отражены доходы от продажи товарно-материальных ценностей и прочих активов			
1.1.	начисленные	Ф. N 11-АПК, ф. N 62-АПК, ф. N 64-АПК, ф. N 65-АПК		
1.2.	оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК		
1.	по другим способам			

3.	прекращения обязательств			
1. 4.	признанные для целей НУ			
2.	Итого за I полугодие			
3.	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ ДОХОДОВ, ПОЛУЧЕННЫХ ОТ СДАЧИ ИМУЩЕСТВА В АРЕНДУ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид дохода	Основание	Дата	Сумма
1.	Отражены доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду)			
1. 1.	начисленные	ф. N 43-АПК		
1. 2.	оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК, ф. N 43-АПК		
1. 3.	по другим способам прекращения обязательств			
1. 4.	признанные для целей НУ			
2.	Итого за I полугодие			
3.	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		



**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР ПРОЧИХ ВНЕРЕАЛИЗАЦИОННЫХ  
ДОХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ  
РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид дохода	Основание	Дата	Сум ма
1.	Отражены доходы от: долевого участия, в виде положительной курсовой разницы, от возмещения убытков или ущерба, на основании решения суда, от использования прав на результаты интеллектуальной деятельности, в виде процентов, полученных по договорам займа, банковского счета, банковского вклада, по ценным бумагам др., от безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, доходы прошлых лет, полученные в отчетном периоде, от благотворительной деятельности и целевых постановлений и финансирования (за исключением бюджета), списанная кредиторская задолженность, стоимость излишков ТМЦ и материалов после инвентаризации			
1. 1.	начисленные	ф. N 11-АПК, ф. N 15-АПК, ф. N 39-АПК, ф. N 40-АПК, ф. N 41-АПК, ф. N 65-АПК		
1. 2.	полученные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК, ф. N 8-АПК		
1. 3.	по другим способам прекращения обязательств			
1. 4.	признанные для целей НУ			
2.	Итого за I полугодие			
3.	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				

	(расшифровка подписи)
--	--------------------------

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ ОСНОВНЫХ  
СРЕДСТВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ  
РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата опера ции	Сум ма
1	Отражены расходы по приобретению основных средств:			
1.1	сформированные на момент ввода в эксплуатацию	ф. N 16-АПК, ф. N 80-АПК		
1.2	фактически оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК прил. к ф. N 6-АПК		
1.3	по другим способам прекращения обязательств			
1.4	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
			(расшифровка подписи)	

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ ПО ПРИОБРЕТЕНИЮ  
НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА  
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата опера ции	Сум ма
1	Отражены расходы по приобретению нематериальных активов:			
1.1	сформированные на момент ввода в эксплуатацию	ф. N 72-АПК, ф. N 6-АПК		
1.2	фактически оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК, ф. N 6-АПК и прил. к ф. N 6-АПК		

1. 3	по другим способам прекращения обязательств			
1. 4	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ ПО РЕМОНТУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ  
ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операци и	Сум ма
1	Отражены расходы по ремонту основных средств, в т.ч. арендованных:			
1. 1	начисленные	ф. N 10-АПК		
1. 2	фактически оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК, ф. N 6-АПК и прил. к ф. N 6-АПК		
1. 3	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ ПО АРЕНДНЫМ (ЛИЗИНГОВЫМ)  
ПЛАТЕЖАМ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ  
РЕЗУЛЬТАТОВ**

N п/ п	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операци и	Сум ма
1	Отражены арендные (в т.ч.			

	лизинговые) платежи за арендуемое (в т.ч. принятое в лизинг) имущество:			
1.1	начисленные	ф. N 43-АПК		
1.2	фактически оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК		
1.3	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР МАТЕРИАЛЬНЫХ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ  
НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операци и	Сум ма
1	Отражены материальные расходы (семена, посадочный материал, удобрения, инвентарь и др.):			
1. 1	начисленные	ф. N 10-АПК		
1. 2	фактически оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК, ф. N 6-АПК и прил. к ф. N 6-АПК		
1. 3	по другим способам прекращения обязательств			
1. 4	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
			(расшифровка подписи)	

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ  
НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операции	Сум ма
1	Отражены расходы по оплате труда работникам:			
1. 1	начисленные	ф. N 10-АПК		
1. 2	выплаченные в денежной форме:			
	авансом	ф. N 85-АПК		
	окончательный расчет	ф. N 59-АПК		
	депонированная оплата труда	ф. N 53-АПК		

1. 3	выданные в форме натуроплаты			
1. 4	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ ПО СТРАХОВЫМ ПЛАТЕЖАМ ПО ДОГОВОРАМ ОБЯЗАТЕЛЬНОГО СТРАХОВАНИЯ РАБОТНИКОВ И ИМУЩЕСТВА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операции	Сумма
1	Отражены суммы страховых платежей по договорам обязательного страхования работников и имущества			
1. 1	начисленные	ф. N 38-АПК		
1. 2	фактически оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК		
1. 3	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ ПО СУММАМ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операции	Сумма
---	-------------	-------------------------------------	---------------	-------

		учета	и	
1	Отражены суммы налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам (работам, услугам)			
1.1	начисленные	ф. N 32-АПК,		
1.2	фактически оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК		
1.3	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		



**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ ПО ПРОЦЕНТАМ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ  
ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ (КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ) ДЛЯ ЦЕЛЕЙ  
НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерског о учета	Дата операц ии	Сум ма
1	Отражены суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями			
1. 1	начисленные	ф. N 26-АПК, ф. N 4-АПК		
1. 2	фактически оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК		
1. 3	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ НА КОМАНДИРОВКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ  
НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операц ии	Сум ма
1	Отражены расходы на командировки в установленных пределах			
1. 1	начисленные	ф. N 7-АПК		
1. 2	фактически оплаченные	ф. N 7-АПК		
1. 3	признанные для целей НУ			

2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ НА КАНЦЕЛЯРСКИЕ ТОВАРЫ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операции	Сумма
1	Отражены расходы на канцелярские товары			
1.1	начисленные	ф. N 7-АПК		
1.2	фактически оплаченные	ф. N 7-АПК		
1.3	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
			(расшифровка подписи)	

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ПИТАНИЯ РАБОТНИКОВ, ЗАНЯТЫХ НА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАБОТАХ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операции	Сумма
1	Отражены расходы на питания работников, занятых на сельскохозяйственных работах:			
1.1	начисленные	ф. N 10-АПК,		
1.2	фактически оплаченные	ф. N 29-АПК, ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК, ф. N 6-АПК и прил. к ф. N 6-АПК		
1.3	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			

3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ ПО УПЛАЧИВАЕМЫМ СУММАМ  
НАЛОГОВ И СБОРОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА  
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операции	Сумма
1	Отражены суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством РФ			
1.1	начисленные	ф. N 37-АПК		
1.2	фактически оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК		
1.3	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
			(расшифровка подписи)	

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТОВАРОВ,  
ПРИБРЕТЕННЫХ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ  
РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерского учета	Дата операции	Сумма
1	Отражены расходы на оплату товаров, приобретенных для дальнейшей реализации			
1.1	начисленные	ф. N 30-АПК,		
1.2	фактически оплаченные	ф. N 30-АПК, ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК		
1.3	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			

3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		

**УЧЕТНЫЙ РЕГИСТР ПРОЧИХ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГОВОГО  
УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

N	Вид расхода	Форма регистра бухгалтерског о учета	Дата операц ии	Сум ма
1	Отражены расходы на обеспечение пожарной безопасности, таможенные платежи, содержание служебного транспорта, плату нотариусу, аудиторские услуги, опубликование бухгалтерской отчетности, почтовые и др. услуги связи, связанные с приобретением права на использование программ ЭВМ и баз данных, на рекламу, на подготовку и освоение новых производств, информационно-консультационные услуги, повышение квалификации кадров, судебные расходы и арбитражные сборы, в виде уплаченных сумм пеней и штрафов			
1. 1	начисленные	ф. N 6-АПК, ф. N 7-АПК, ф. N 10-АПК, ф. N 38-АПК		
1. 2	фактически оплаченные	ф. N 1-АПК, ф. N 2-АПК, ф. N 3-АПК		
1. 3	признанные для целей НУ			
2	Итого за I полугодие			
3	Итого за год			
Подпись лица, ответственного за составление регистра				
		(расшифровка подписи)		