

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ
РЕЗУЛЬТАТОВ: ОЦЕНКА ВЗАИМОСВЯЗЕЙ И МЕТОДИЧЕСКОЕ
ОБЕСПЕЧЕНИЕ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
магистерская программа «Учет, анализ и аудит»
заочной формы обучения, группы 09001682
Ткаченко Алины Андреевны

Научный руководитель:
к.т.н., доцент
Семькина Л.Н.

Рецензенты:
Доцент кафедры бухгалтерского
учета и аудита БГТУ им.
В.Г. Шухова, к.э.н.
Е.В. Арская

Доцент кафедры учета, анализа
и аудита НИУ «БелГУ», к.э.н.
Л.Н. Матвийчук

БЕЛГОРОД 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	7
1.1. Понятие, виды, роль и порядок формирования финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете.....	7
1.2. Законодательно-нормативное обеспечение бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов.....	22
ГЛАВА 2. КОНЦЕПЦИЯ ПОСТРОЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО «ТК «БЕЛНЕФТЬ»	31
2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «ТК «Белнефть»...31	
2.2. Документирование хозяйственных операций по формированию финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете.....	40
2.3. Методика бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «ТК «Белнефть».....	43
2.4. Методика налогового учета финансовых результатов в ООО «ТК «Белнефть».....	54
2.5. Представление информации о финансовых результатах в бухгалтерской и налоговой отчетности.....	61
ГЛАВА 3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ООО «ТК «БЕЛНЕФТЬ».....	68
3.1. Перспективы развития бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов ООО «ТК «Белнефть».....	68
3.2. Совершенствование работы по наращиванию финансовых результатов в ООО «ТК «Белнефть».....	77
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	86

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	91
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	98

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В настоящий период времени финансовые результаты, далее итоги деятельности компании или же прирост финансовых результатов компании отождествляется в результативности торговой деятельности, сферы производства, материальной деятельности и деятельности, связанной с инвестициями.

Прирост прибыли является значимым показателем экономической активности каждой фирмы и компании. Конечный экономический итог деятельности хозяйствующего субъекта формируется благодаря показателям прибыли и убытков, которые возникают в отчетном году.

Данные финансовых результатов дают представление о продуктивности управления предприятием во всех отношениях. В наибольшей степени самым значимым является показатель прибыли. Именно он составляет базу, в условиях рыночной современной экономики, для роста фирм и компаний в экономическом смысле. Финансовую основу для решения проблем трудовых коллективов, и их, как социальных, так и материальных потребностей, обеспечения деятельности за счет собственных средств компании создает прирост дохода и усиленного воспроизводства. Показатели прибыли представляются наиболее важными для оценки производственных и финансовых показателей компаний. Непосредственно именно они обозначают уровень финансового благополучия и деловой активности.

Проблема повышения прироста финансовых результатов компании является наиболее важной для любого коммерческого предприятия, поскольку в финансовом результате результат непосредственно деятельности компании, в экономическом плане, в целом и ее отдельных единицах выражается в денежном выражении. Финансовый результат, в отчетном периоде, указывает на прирост или спад стоимости акционерного

финансовых результатов компании, который формируется в ходе его предпринимательской занятости. Прогресс финансовых результатов часто демонстрирует такие важные вопросы, как наращивание прибыльности компании, внедрение инноваций, продажа плановых показателей, а также повышение общей отдачи предприятия.

Формирования структуры и процедуры экономического результата хозяйственной деятельности - один из наиболее важных вопросов. Надежные сведения о использовании прибыли и финансовом результате могут послужить крепким элементом для обзора финансового состояния компании. Анализ положительных и отрицательных сторон помогут выявить способы по его упрочнению или же помогут найти выход из запутанной финансовой ситуации.

Благодаря вышеизложенному можно определить вывод, что выбранный предмет исследования - финансовые результаты, для предприятия, выступают первостепенным элементом, существующие в рыночных условиях.

Цель и задачи диссертационной работы. Целью диссертационного исследования являются перспективы развития бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов и совершенствование работы по наращиванию финансовых результатов в ООО "ТК "Белнефть".

Задачи исследования:

- раскрыть фундамент бухгалтерского и налогового учета, в теоретико-методическом плане, финансовых результатов;
- просмотреть концепцию построения бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов в ООО "ТК "Белнефть";
- разработать предложения по модернизации бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов в ООО "ТК "Белнефть".

Объект и предмет исследования. В качестве объекта исследования выступает общество с ограниченной ответственностью "ТК "Белнефть", а

предметом исследования - бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов.

Теоретическая и методологическая база исследования.

Методологической и теоретической основой исследования выступает собранный материал, которые представлены в разных источниках: труды российских и зарубежных ученых, международные стандарты финансовой отчетности, а также нормативно - правовые акты в области бухгалтерского учета, утвержденные в России. Исследованием данной проблемы занимались многие экономисты, такие, как: В.Е. Ануфриев, Л.Т. Гиляровская, Т.Ю. Дружиловская, Г.Ю. Касьянова, Н.И. Малис, И.В. Осипова, И.Н. Томшинская, Е.С. Цепилова и другие.

В исследовании, для обработки исходной информации, были использованы такие приемы и методы, как: группировка, сравнение и сопоставление, расчет, анализ и синтез показателей, балансовый способ, метод экономических наблюдений и т.д.

Информационно-эмпирическая база исследования опиралась на данные, которые были взяты из первичных документов и бухгалтерской отчетности ООО "ТК "Белнефть" за 2015-2017 годы, которые базируются оптовой и розничной торговле горюче – смазочными материалами в специально отведенных для этого местах – автозаправочных станциях и магазинах к ним, в которых находятся все необходимые средства для автомобиля. Также были проанализированы данные, взятые из регистров аналитического и синтетического учета.

Научная новизна в достижении цели научной работы определяется постановкой, теоретическим обоснованием и практическим решением вопросов, которые тесно взаимосвязаны с бухгалтерским и налоговым учетом в компании. Благодаря данному исследованию можно определить, такие научные результаты как:

1. выявлены основные проблемы учета финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете ООО «ТК «Белнефть»;
2. определены перспективы развития бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов в ООО «ТК «Белнефть»;
3. разработаны направления совершенствования работы по наращиванию финансовых результатов в анализируемой фирме.

Практическая ценность научной работы состоит в разработке, предложении и применении предписания по модернизации бухгалтерского и налогового учета в ООО "ТК "Белнефть".

Объем и структура работы. Магистерская диссертация изложена на 98 страницах компьютерного текста и состоит из введения, трех глав, заключения. Список использованной литературы насчитывает 75 наименований, к работе приложено 23 документа.

В первой главе рассмотрены понятие, виды, роль и порядок формирования финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете; законодательно-нормативное обеспечение бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов.

Во второй главе рассмотрена организационно-экономическая характеристика ООО "ТК Белнефть"; рассматриваются виды документов, которые способствуют формированию верному и точному отражению финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете; методы ведения учета финансовых результатов, а также представление тех данных, которые попадают в отчетность, как бухгалтерскую, так и налоговую.

В третьей главе представлены предложения по улучшению бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов в исследуемой организации.

По результатам исследования опубликовано 3 статьи общим объемом 0,83 п.л.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1.1. Понятие, виды, роль и порядок формирования финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете

В связи со становлением рыночной экономики и возникновением рыночных отношений получение хозяйствующим субъектом четких финансовых результатов его деятельности представляет собой предпосылку для обеспечения долгосрочной деятельности предприятия на рынке и его конкурентоспособности. Соответственно, достижение положительных итогов прироста финансовых результатов представляет собой цель любого предприятия, которая позволит его владельцам непосредственно увеличивать производственные мощности, получать дивиденды и реинвестировать прибыль через специально созданные средства для эффективного управления им. Чтобы дать более полное определение "понятию финансовых результатов", следует просмотреть различные интерпретации этих понятий ведущими экономистами в области финансового анализа и бухгалтерского учета.

По мнению В.Е. Ануфриева, "финансовый результат - это когда доходы и расходы фирмы суммируются и сравниваются за вычетом их разницы. Увеличение дохода над расходами обозначает превышение собственности компании - прибыль, а если расходы над доходами - уменьшение собственности - убыток. Финансовый результат за отчетный год, который был получен компанией в виде прибыли или убытка, непосредственно, приводит к превышению или падению финансовых результатов компании" [15].

По мнению И. А. Бланка, "финансовые результаты деятельности компании - это балансовая (общая) прибыль. Она формируется за счет

прибавления к прибыли от реализации продукции (или операционной прибыли) прибыль от продажи имущества и прибыль от неработающих сделок" [19].

О.С. Дьяконова предполагает рассмотрение процедуры формирования финансовых результатов фирмы (прибыли), группируя статьи в отчете о финансовых результатах, непосредственно входящих в него, и интерпретирует образование прибыли от валовой (брутто) до нераспределенной (чистой) прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода [28].

На основе рассмотренных понятий мы определим, что финансовый результат - это синтез показателей деятельности компании, которые определяют его результативность (получение прибыли) или же не действенность (убыток) на основе результатов отчетного периода времени.

Таким образом, финансовый результат компаний - это ничто иное, как бухгалтерская прибыль или убыток. Данный показатель трактуется как сумма результатов (прибыли или убытка), полученных от реализации продукции, товаров (работ, услуг), от финансовой деятельности (процентов полученные и оплаченные), операционной деятельности (доходы и расходы) и сумма доходов и расходов от других нерабочих сделок.

Определение финансовых результатов как таковой не может дать полного описания целого ряда показателей, связанных с расчетом финансовых результатов компании в развитии ее деятельности. Основным в интерпретировании "экономического результата хозяйственной деятельности" является возможность расчета финансового результата, то есть, доход за минусом расхода для однородных групп операций, которые компания осуществляет в течение определенного периода времени [39].

Для получения информации о финансовых результатах, используя классификационный критерий и оценивая нормы ПБУ 9/99 "Доходы компании" и ПБУ 10/99 "Расходы компании", нужно определить его группы:

- от обычных видов деятельности;

- от прочей деятельности.

В понятие финансового результата от обычного вида деятельности включается прибыль (убыток) от операций, которые являются самим предметом основного вида деятельности этой компании.

Для расчета прибыли (убытка) от обычной деятельности необходимо взять разницу между доходом (минус обязательные платежи, такие как, налог на добавленную стоимость, акцизы и другие подобные платежи) и расходом от этой деятельности. Соответственно, разница между превышением дохода над расходами считается прибылью, а если наоборот, то убытком [17].

Результат для всех операций компании, отличный от операций для обычных видов деятельности, то есть для тех операций, которые не являются предметом деятельности называется финансовым результатом от прочей деятельности.

Предметом финансовых результатов являются те прибыли или убытки, от основной и других видов деятельности компании, которые состоят из экономического результата хозяйственной деятельности.

Самостоятельная группа индикаторов, которая непосредственно находится в тесной взаимосвязи с финансовый результат, состоит из сумм налоговых санкций, а также начисленных налоговых платежей по налогу на прибыль. Платежи подоходного налога, а также сумма уплаченных налоговых штрафов неотъемлемо признаются расходами компании и включаются в структуру расчета окончательного экономического итога.

Обобщив, можно сделать вывод о том, что прибыль за минусом суммы начисленных платежей по налогу на прибыль, а также других сумм причитающиеся налоговым санкция является итоговой [48].

Согласно пункту 2 ПБУ 9/99 "Доходы компании" доходы - это прирост экономических выгод в результате получения активов или исполнения обязательств. Данная операция приводит к увеличению финансовых результатов фирмы [8].

Концепция бухгалтерского учета (пункт 7.2.1) объясняет понятие термина "будущие экономические выгоды". Они определяются как потенциальная возможность собственности, прямо или косвенно содействовать притоку денег и их эквивалентов в компанию.

Считается, что объект собственности принесет экономические выгоды в будущем, если:

- будут использованы при изготовлении изделий в изоляции или в соответствии с другим объектом;
- обменивается на другое имущество;
- будет использовано и для погашения образовавшейся кредиторской задолженности;
- среди владельцев компании может иметь распространение [55].

Подобные денежные средства являются высоколиквидными ценными бумагами, которые при необходимости непосредственно могут стать деньгами (проданными на рынке ценных бумаг) без существенной потери их стоимости.

Понятие "расходы" для целей бухгалтерского учета определено в ПБУ 10/99 "Расходы компании". Это положение заменило понятие "стоимость" на термин "расходы" и определило новую концепцию трат компании.

Согласно пункту 2 ПБУ 10/99, расходы - это уменьшение экономических выгод, связанных с выбытием активов и возникновением обязательств, что приводит к уменьшению финансовых результатов фирмы [10].

Для правильного понимания характера доходов и расходов важно понимать процедуру их признания, то есть условия, при которых выручка может быть признана в качестве дохода, и выбытие в качестве расходов.

Один из основополагающих показателей настоящей деятельности компании является финансовый. На данный момент, большинство фирм, кроме бухгалтерского учета, ведут еще и налоговый учет, так как это требует

действующее законодательство. Все это нужно для правильного исчисления налога на прибыль.

Сама тема сближения учетов бухгалтерского и налогового является важной, так как это зависит от операций, которые отображают финансовый результат фирм, зависящий от величины налогового бремени. Основное отличие между бухгалтерским учетом и налогами это разница во времени признания дохода. В данной связи налогооблагаемая прибыль (убыток) никак не может совпадать с бухгалтерской прибылью (убытком) [51].

Управленческий учет в любой компании опирается на бухгалтерскую отчетность, так как данный документ наглядно обрисовывает все финансово-экономические показатели компании. Основным базисом в бухгалтерском учете, для исчисления дивидендов (доход учредителей) и других областей использования, является чистая прибыль, на которую влияют элементы доходов и расходов [65].

По правилам бухгалтерского учета доходы делятся на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Требования, одновременная доступность которых позволяет признавать доходы в бухгалтерских реестрах, определяются нормативно - правовыми документами бух. учета. Данные условия, в частности, включают:

1. Право получать этот доход от компании.
2. Права собственности на прием работ (услуг) клиентом, продукцию покупателю передаются другому лицу.

3. Доход компании формируется непосредственно исходя из средств, выраженных в денежном эквиваленте или какого - либо другого имущества, которое получено за период времени и который увеличивает его активы. Но существуют бизнес-операции, которые не являются доходами, но при этом они наращивают активы в определенный период времени. Например, они включают: получение депозита, залог; по договорам комиссии поступления,

агентские соглашения; поступления сумм акцизов, НДС, экспортных пошлин и подобных видов обязательных платежей.

В качестве дохода не признаются те виды сумм, которые получены в качестве погашения кредитов и займов. Данный вид дохода не является таковым из-за того, что эти доходы не увеличивают финансовый результат самой фирмы. Этот доход принадлежит тем юридическим лицам, которые они согласились отдать во временное пользование и с уплатой или без уплаты определенной комиссии.

За отчетный период на размер дохода компании влияет множество обстоятельств, которые находятся в тесной взаимосвязи признания дохода на практике и компанией его учета [70].

Рассмотрим на примере обстоятельство, когда товары отгружены и необходимо определить момент передачи прав на данный товар. В Гражданском кодексе Российской Федерации описано следующее: когда приобретаются товары и передаются другому владельцу по договору купли - продаже, то есть, когда отгружены, то в этот момент и возникает право собственности у другого владельца (приобретателя), если же другие обстоятельства не предусмотрены договором или законом. Верный учет систем скидок, предоставляемых клиентам, который стал широко распространен в практике управления, также влияет на размер дохода (выручка от продаж). Немаловажно учесть и учет кредитных взаимоотношений. Когда банк предоставляет коммерческий кредит компании в любой форме (рассрочка или же отсрочка платежа), то при учете выручки она признается во всей сумме с учетом процентов и такой долг отображается по дебету и называется дебиторской.

Из этого следует, что необходимость ведения налогового учета состоит в представлении данных в налоговую службу. Для того, чтобы налоговая инспекция имела представление о том, какая компания, в какие бюджеты и сколько заплатит и составляется бухгалтерская отчетность. Термин

"налоговый учет" относится к обобщенной информации для расчета налога, которому предшествуют:

- сбор информации из первичных документов;
- их анализ для целей налогообложения;
- проверка налоговых льгот в соответствии с НК РФ, выяснение налоговой базы;
- сдача деклараций и уплата налогов в бюджет.

Доходы в налоговом учете представлены 2 видами [2]:

- внереализационные;
- от реализации.

Если сравнивать состав доходов, отраженных в налоговом и бухгалтерском учете, то отличия почти не ощущаются. Однако признание дохода на товары предоставляется при выявлении суммы налога на прибыль, тогда, когда была передача прав собственности.

В этой ситуации, при выявлении выручки (дохода) в данных видах учета, возможна разница. Это происходит в то время, когда товар был отправлен покупателю, но денег фактически еще не получил. То есть, исходя из налогового учета доход получен, так как покупателю было передано право собственности, но в бухгалтерском учете, это не является доходом, потому что денежные средства не поступили к ним [66].

В Налоговом кодексе РФ предусмотрен определенный способ признания доходов среди договоренностей между дочерними компаниями (связанными сторонами). При этом может происходить несходство в бухгалтерском и налоговом учете в сумме доходов. В связи с тем, что определяется разница в сумме признания дохода происходит и разница в признании выручки. Как известно, определены 2 метода признания выручки - это кассовый метод и метод начисления.

При методе начисления выручка признается в тот момент, когда имело место перехода средств, любого другого имущества, работ, услуг или прав

собственности. Получение дохода при ведении внереализационной деятельности признаются следующие даты:

- день, когда стороны подписали акт приема - передачи,
- день, когда на текущий счет в кассу, на расчетный счет или в денежной форме поступили средства.

Начиная с отчетности за 2010 год, в некоторые ПБУ были внесены поправки. Они относятся к разделу учета для малых предприятий. Изменения в ПБУ 9/99 и Положения о бухгалтерском учете "Организационные издержки" ПБУ 10/99, стали предусматривать кассовый метод учета доходов и расходов. Кассовый метод заключается в фактическом получении и трате средств. При учете доходов по этому методу передача покупателю права собственности на товар не является значимым в признании дохода. Кассовый метод удобен тем, кто работает с упрощенной системой налогообложения и тем кто платит единый сельскохозяйственный налог, потому что доходы и расходы в налоговой отчетности признаются одинаково.

Те, кто платит налог на прибыль не удобен и не рационален кассовый метод учета доходов и расходов. Он замедляет и утяжеляет учет, формируется не достоверная отчетность и отражает неверные данные финансовых результатов фирмы. Метод признания дохода устанавливается учетной политикой [53].

В связи с тем, что возникают различия в признании дохода в учете бухгалтерском и налоговом, возникают постоянные и временные разницы. Они влекут за собой отображение в учете отложенных налогов. Среди них выделяются следующие виды:

ОНО - Отложенные налоговые активы.

ПНО - Постоянные налоговые обязательства (активы).

ОНОб - Отложенные налоговые обязательства.

Первый вид показывает в бухгалтерской отчетности тот элемент прибыли компании, которая рассчитывается для уплаты в бюджет в результате неприятия полученных к учету доходов и расходов, которые

необходимы для подсчета налогооблагаемой прибыли и оказывающие влияние на финансовый результат. Разницы, что в бухгалтерском, что в налоговом учете называют доходы по операциям, которые обусловили принятие разных величин доходов. Они могут быть как постоянные, так и временные [72].

Обязательному учету подлежат и расходы фирмы. В ПБУ 10/99 "Расходы компании", утвержденные приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н определен порядок учета расходов в бухгалтерском учете.

Расходами компании является ухудшение экономических выгод. Это происходит, когда активы (денежные средства, другое имущество) выбывают и (или) формируются обязательства, приводящие к ухудшению финансовых результатов этой компании. Исключение составляет уменьшения депозитов, по решению самих участников (собственников) [27].

Выделяют случаи, когда к расходам компании не относится выбытие активов:(п. 3 ПБУ 10/99):

- если внеоборотные активы (основные средства, незавершенное строительство, нематериальные активы и т. д.) приобретаются (или создаются);
- если активы являются взносом в уставный капитал других организаций, если приобретаются акции акционерных обществ и других ценных бумаг и их покупка не предполагает дальнейшей перепродажи (продажи);- если актив выбывает по договору комиссии, агентству и другим аналогичным соглашениям в пользу комитете, принципала и т.д.;
- если они выбыли в виде авансов или предоплаты за товарно-материальные и другие ценности, работы, услуги;
- если они зачтены в счет оплаты долга по кредитам, займам, полученными компанией [9].

Расходы компании признаются разумными, если они подтверждены документально. Так гласит статья 252 п.1 Налогового кодекса Российской

Федерации [2]. Разумные затраты - это экономически выгодные затраты предназначенные и необходимые для осуществления деятельности. Выделяют критерии, по которым в налоговом учете, можно относить статьи к расходам:

1. Затраты обоснованы.
2. Затраты имеют документальное подтверждение.
3. Благодаря затратам, в будущем компания получит экономическую выгоду.

В бухгалтерском же учете условия отнесения к расходам описаны п. 16 ПБУ 10/99 [9]:

- если имеется договор, соблюдены требования законодательства, нормы делового оборота, то расход может быть признан;
- если сумму расходов можно определить.

Снижение экономических выгод компании происходит в тот момент, когда компания передает свой актив или же присутствует неопределенность в отношении передача актива.

Фундаментальное различие налогового и бухгалтерского учета прослеживается многими факторами. Рассмотрим каждый из них в отдельности.

Первое отличие заключается в миссии. Миссия налогового учета определяет налоговую базу для того, чтобы можно было вести расчет налогов [31]. В бухгалтерском же учете цель состоит в подготовке точной финансовой отчетности. Она помогает верно оценить финансово - хозяйственную сторону деятельности фирмы (рис. 1). Однако есть немаловажное сходство между данными видами учета - они оба опираются на первичные документы.

Второе отличие - объект учета. В организациях все объекты учета в бухгалтерии регистрируются в документации как в денежном, так и в натуральном выражении. Примеры: наборы, упаковки; центнеры, кг,

килотонны; евро, рубли, фунты и т. д., а в налоговом учете - только в денежных единицах.



Рис. 1. Существующие отличия бухгалтерского учета от налогового

Отсюда следует, что бухгалтерский учет - обобщенное понятие, которое дает более развернутую информацию о деятельности компании.

Третье отличие состоит в признании расходов и доходов. Исходя из бухгалтерского учета, учитываются все операции. Но в налоговом не все затраты и доходы подлежат к учету, а только те, которые соответствуют предписаниям НК РФ. Также необходимо ведение налоговых регистров, необходимых для верного формирования налоговой базы. Четвертое отличие состоит в исчисленной амортизации.

В бухгалтерском учете существует 4 метода: стоимость объекта списывается исходя из суммы чисел лет срока полезного использования, уменьшаемого остатка, линейный, соразмерно объему выпуска продукции. В налоговом их два - нелинейный и линейный. Именно поэтому если способы начисления амортизации разные, то будет возникать разница в учетах. Данное неравенство приводит к образованию разной суммы экономического результата хозяйственной деятельности [44].

Когда фирма ставит объект на учет, то в бухучете, к каждому отдельному объекту можно выбрать определенный метод начисления амортизации. Однако налоговый учет предполагает только один выбранный метод начисления амортизации ко всем объектам имущества и данный способ необходимо устанавливать в учетной политике. За исключением тех объектов, по которым амортизация начисляется непосредственно линейным методом. Пятое отличие состоит в сроках полезного использования основных средств. В бухгалтерском учете срок полезного использования определяется самостоятельно с учетом определенных особенностей, например, ожидаемый физический износ, когда в налоговом наоборот, амортизация регламентируется классификаторов основных фондов [52].

Еще одним немаловажным отличием является применение повышающих коэффициентов. Это происходит если меняется срок полезного использования объектов основных средств и если установлен лимит отнесения объектов к основным средствам. В налоговом учете применяется амортизационная премия, в отличие от бухгалтерского. Амортизационная премия предусматривает списание расходов в уменьшение налогооблагаемой прибыли сразу.

Из этого следует, что чтобы избежать ошибок в ведении учета, необходимо верно определить много факторов, иначе налоговая нагрузка увеличится. Следующим этапом, после ее превышения может возрасти стоимость товаров. Если цены будут выше платежеспособности покупателей, то некоторые фирмы будут вынуждены закрыть свои компании.

Если начать сравнивать между собой бухгалтерский и налоговый учет, то можно заметить огромную разницу. Такие разные 2 формы ведению учета, влияют на данные, которые в итоге отражаются в отчетности. Единственное сходство считается то, что эти две системы ведения учета вбирают в себя данные работы в течение отчетного периода. Однако различие появляется сразу же. Правила ведения учета зависят от многих обстоятельств: зависит от выбора метода учета, зависит от системы налогообложения в компании,

зависит также и от системы норм и правил, установленных законодательными и нормативными актами и изменений в них. Из – за большого количества различий в системах учета правительство пыталось снизить эту разницу между ними, однако все попытки не увенчались успехом. Это обстоятельство вели к тому, что были бы нарушены непосредственно права налогоплательщика на предоставление разных льгот и пособий

Существуют некоторые налоговые льготы, созданные для поддержки индивидуальных предпринимателей и компаний малого бизнеса. Однако реальные, жизненные и правдивые обстоятельства, показывающие способность фирмы погашать кредиты, иметь высокий уровень дохода и способность фирмы платить по денежным обязательствам отображается в бухгалтерской отчетности, или же управленческой документацией [43].

Само по себе понятие финансовых результатов не определяет всех параметров и ситуаций, которые исчисляются финансовый результат фирмы за весь период ее деятельности. Главная суть, которая заложена в термин финансовый результат - это определение цели. Исходя из этого, целью, в данной категории, выступает подсчет экономического результата. Он рассчитывается как доходы минус расходы по тем группам операций, которые являются однотипными и осуществляются компанией, за определенный период.

Отчет о финансовых результатах содержит четкую и иерархичную информация и в бухгалтерском, и налоговом учете фирмы. Отсюда следует, что, заполняя разделы отчета о финансовых результатах, мы можем рассмотреть их пути образования [58].

1. Первый раздел отчета о финансовых результатах называется «Доходы и расходы по обычным видам деятельности». Он отображает показатели, которые формируют непосредственно финансовый результат. К ним относится: валовая прибыль (убыток) и прибыль (убыток) от продаж. В

таблице 1 продемонстрируем порядок заполнения доходов и расходов по обычным видам деятельности в отчете о финансовых результатах.

Таблица 1

Формирование финансовых результатов по обычным видам деятельности

Строка отчета	Код строки	Формирование показателей для отчета о финансовых результатах
Выручка	2110	Кт сч.90.1 «Выручка» минус обороты по Дт сч. 90.3,90.4 «Экспортные пошлины»
Себестоимость продаж	2120	Отражается по Дт сч.90.2«Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетами 20, 41, 43, 45. Если в фирме предусмотрен счет 40, то необходимо корректировать оборот по Дт счета 90.2 «Себестоимость продаж» на разницу между фактической и нормативной себестоимостью продукции. В тех случаях, когда нормативная себестоимость выше фактической, то из оборота по Дт сч. 90.2 вычитается эта сумма превышения, а если же выше – то прибавляется к нему
Коммерческие расходы	2210	Дт сч. 90.2 «Себестоимость продаж» счета 90 и Кт сч. 44 «Расходы на продажу»
Управленческие расходы	2220	Дт сч. 90.2 и Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

Строка 2100 – валовая прибыль, которая равняется выручке, включая НДС, за минусом себестоимости (строка 2120). От этого расчета зависит получит ли компания прибыль или убыток. Если результат отрицательный, то его необходима в отчете указывать в круглых скобках).

Строка 2200 отражает прибыль (убыток) от продаж. Данный показатель равен валовой прибыли (строка 2100) за минусом суммы всех коммерческих (строка 2210) и управленческих расходов (строка 2220). Как и отрицательный показатель валовой прибыли, убыток от продаж тоже отражается в круглых скобках [64].

2. Второй раздел отчета представлен «Прочими доходами и расходами». К ним относятся доходы, полученные от участия в других компаниях, положительные суммы курсовых разниц, а к прочим расходам можно отнести выплаты процентов по кредитам, платежи по аренде, лизингу,

штрафы, пени, неустойки. В таблице 2 продемонстрирован порядок заполнения данных в отчете о финансовых результатах по прочим доходам и расходам.

Таблица 2

Формирование финансовых результатов по прочим доходам и расходам

Строка отчета	Код строки	Формирование показателей для отчета о финансовых результатах
Проценты к получению	2320	Кт сч.91 и открытые к нему субсчета, которые показывают проценты к получению по счетам 66,67 («Долгосрочные и краткосрочные кредиты и займы»).
Проценты к уплате	2330	Дт. Сч.91 и открытые к нему субсчета, которые показывают проценты к уплате по счетам 66,67.
Доходы от участия в других компаниях	2310	Кт. Сч. 91 и открытые к нему субсчета, которые показывают сумму дохода от долевого участия в других фирмах.
Прочие доходы	2340	Кт сч.91 и открытые к нему субсчета, которые отражают прочие доходы (выручка от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и других активов)
Прочие расходы	2350	Дт сч. 91 и открытые к нему субсчета, отражающие прочие расходы (затраты по аренде, штрафы, пени, неустойки, убытки связанные с потерей основных средств и нематериальных активов)

Строка 2300 - прибыль (убыток) до налогообложения. Данный показатель определяется как прибыль от продаж (строка 2200) плюс проценты к получению (строка 2320) плюс прочие доходы (строка 2340) минус проценты к уплате (строка 2330) и прочие расходов (строка 2350) [41].

В формировании конечного экономического результата хозяйственной деятельности - чистой прибыли, необходимо рассмотреть следующие элементы, которые участвуют в непосредственном ее формировании:

- строка 2430 показывает изменение отложенных налоговых обязательств. Этот показатель можно рассчитать, если умножить ставку налога на прибыль и налогооблагаемые временные разницы. Данные разницы образуются если расходы в налоговом учете образуются раньше, чем в бухгалтерском. Также обстоит дело и с доходами, разница возникает, когда они в налоговом учете определяются позднее, чем в бухгалтерском. Учет данных разниц ведется на счете 77 «Отложенные налоговые

обязательства». Этот показатель будет отрицательным, если кредитовый оборот будет больше дебетового. [67].

- строка 2450 отражает изменение отложенных налоговых активов, который отражается по счету 09 «Отложенные налоговые активы». Он рассчитывается путем умножения ставки налога на прибыль и вычитаемых временных разниц. Возникают они при условии, если доходы в бухгалтерском учете признаются позже, чем в налоговом, а расходы раньше.

- строка 2410 отражает текущий налог на прибыль. Данный показатель показывает какая сумма налога прибыль начислена для уплаты в бюджет и рассчитывается он по формуле:

$$УР_{\text{нп}} (УД_{\text{нп}}) + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНА} - \text{ОНО} = \text{ТР}_{\text{нп}} (\text{ТД}_{\text{нп}}), \quad (1)$$

где: $УР_{\text{нп}}$ – условный расход по налогу на прибыль;

$УД_{\text{нп}}$ – условный доход по налогу на прибыль;

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ПНА – постоянный налоговый актив;

ОНА – отложенный налоговый актив;

ОНО – отложенное налоговое обязательство;

$ТР_{\text{нп}}$ – текущий расход по налогу на прибыль;

$ТД_{\text{нп}}$ – текущий доход по налогу на прибыль.

Та сумма налога на прибыль, которая указана в декларации по данному налогу должна быть одинаковой с результатом, посчитанным по формуле [17, с. 206].

Строка 2400 - чистая прибыль. Она рассчитывается как прибыль (убыток) до налогообложения (строка 2300) плюс изменение отложенных налоговых активов (строка 2450) и минус сумма изменения отложенных налоговых обязательств (строка 2430) и текущего налога на прибыль (строка 2410).

Из этого следует, что результат деятельности компании содержится в отчете о финансовых результатах и он может быть положительным и отрицательным. Для выявления какого – либо из итогов, необходимо проводить подсчет прибылей: валовой, от продаж, до налогообложения и чистой.

1.2. Законодательно-нормативное обеспечение бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов

На текущий момент существует обширный перечень актов, которые регулируются законодательством и влияют на учет и состав финансовых результатов. Уровень законодательного документа определяет степень значимости влияния на организацию учета финансовых результатов [35].

Совокупность законодательных и нормативных документов, состоит из уровней. Они регулируют не только бухгалтерский учет, как целое, но и в частности, учет финансовых результатов. Эти уровни выглядят следующим образом:

1. законодательный уровень;
2. постановления Правительства РФ;
3. методологический уровень;
4. организационный уровень.

Законы и законодательные акты, указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации, которые оказывают влияние на бухгалтерский учет представлен законодательным уровнем. К этому уровню относят такие документы, как:

- Гражданский кодекс Российской Федерации (части 1 и 2) [1].
- Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 года № 117-ФЗ, в частности глава 25 Налогового кодекса РФ. В данной главе определяются различия между учетной прибылью и налоговыми платежами из нее. А также

она гласит о том, что ее корректировка производится с окончательным финансовым результатом по требованиям налоговых органов [2].

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ от 06 декабря 2011г. (в ред. от 31.12.2017), в частности статья 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете». В ней определяется точность и верность данных о финансовых результатах деятельности компании [3].

Основопологающим законом, которые регулирует бухгалтерский учет является Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Он определяет одинаковые методологические и правовые основы для компании и для ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации в других федеральных законах, указах Президента Российской Федерации, постановлений Правительства Российской Федерации, Положений по бухгалтерскому учету, утверждаемые Министерством финансов.

В законе нельзя найти ссылку на статью, которая определяла бы финансовые результаты и систему их учета. Одно из исключений определяется ст. 12 ФЗ № 402 «Инвентаризация имущества и обязательств». В ней объектом, по которому регулируются отличия между данными бухгалтерского учета и фактической доступностью имущества, являются финансовые результаты. А также, согласно, ст. 5 ФЗ № 402, Положение по бухгалтерскому учету является важным элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Основные правила, принципы и методы бухгалтерского учета определяются данными нормативными документами. Каждый нормативный документ, регулирует определенную сферу бухгалтерского учета. Они подразделяются на три группы:

1. общие принципы раскрытия информации;
2. активы и обязательства компании;
3. финансовые результаты деятельности компании.

Первый законодательный уровень полностью раскрывает информацию о бухгалтерском учете и упрощает методы учета.

Второй уровень представлен положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету, и они необходимы для уточнения федеральных законов.

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы компании» (ПБУ 9/99) и «Расходы компании» (ПБУ 10/99) устанавливают принципы, правила, методы учета и формирования состава финансовых результатов компании. В плане счетов учета финансовой и хозяйственной деятельности организаций и инструкций по ее применению, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации № 94н от 31.10.2010 года разработаны принципы, методы и правила ведения учета финансовых результатов [13].

Данные положения определяют величину доходов и расходов по видам деятельности предприятия.

К учету финансовых результатов относится и Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Данный документ отражает правила расчета налога на прибыль, который включен в подсистему учета финансовых результатов.

Изучая Положения, регулирующие принципы, правила, методы учета обязательств и активов, можно найти ряд пунктов, которые определяют взаимосвязь финансовых результатов, выступающие как объект учета, в разных организациях. Информация, которая формируется в подсистеме учета финансовых результатов может их регулировать и осуществляться путем учета активов и обязательств определенной экономической ситуации [21].

К ним можно отнести:

- ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (от 27.11.2006 № 154 н (с изменениями от 09.11.2017 № 180 н)). Учет финансовых результатов регламентируется пунктами 13, 19, 22, где описан учет курсовых разниц. На финансовые результаты она зачисляется по мере ее принятия к бухгалтерскому учету.

- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (от 09.06.01 № 44 н, с изм. от 16.05.2016 №64 н). За счет финансовых результатов в

компании может создаваться резерв под снижение стоимости материальных ценностей (п.5 ПБУ 5/01). Частичная (полная) потеря исходного качества, снижение текущей рыночной стоимости, моральное старение или снижение стоимости продаж материально-производственных запасов – причины снижения стоимости материальных ценностей. Порядок восстановления этих резервов регламентирует п.25 данного ПБУ. Следовательно, любое снижение стоимости средств в обороте на конец отчетного года порождает необходимость создания соответствующих резервов за счет уменьшения финансовых результатов и их восстановления путем увеличения финансовых результатов в году, следующем за отчетным.

- ПБУ 6/01 «Учет основных средств» от 30.03.2001 № 26н (с изм. от 16.05.2016 г. № 64н). Согласно п.15 в финансовые результаты включается сумма переоценки основных средств. Тем самым сумма дооценки основного средства, равной сумме его уценки, которая проведена в предыдущих отчетных периодах и отнесенная на финансовые результаты входит в состав прочих расходов и в отчетном периоде относится на тот же счет, что и прибыль. В свою очередь, сумма уценки основных средств в результате переоценки относится на финансовые результаты в составе прочих расходов.

- ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» от 16.10.2000 № 92н (с изменениями от 18.09.2006г. 115н). Элементом, регулирующим финансовые результаты, является бюджетные средства. Если они предназначены для целевого финансирования, то тогда они учитываются в составе доходов будущих периодов. Финансовые результаты компании можно увеличить, если бюджетные средства включить в состав будущих доходов. Порядок распределения таких бюджетных средств отражен в п.8,9,10 ПБУ 13/2000. Если компания нарушает условия предоставления государственной помощи, то на основании п.13,14 можно внести исправления в такую систему учета финансовых результатов.

- ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» от 27 декабря 2007 г. № 153н (с изменениями от 16 мая 2016 г. № 64н). Данное положение объясняет

порядок учета «отрицательной деловой репутации», как новую для РФ категорию финансовых результатов, согласно п. 43 и 45.

- ПБУ 15/08 «Учет займов и кредитов и затрат на их обслуживание» от 06.10.2008 № 107н (с изменениями от 06.04.2015, № 57н). Оно отражает состав и порядок расходов заемных средств компании.

- ПБУ 16/02 «Информация о прекращенной деятельности» № 66н от 2 июля 2002 г. (с изменениями от 6 апреля 2015 г. № 57н). В связи с тем, что произошло становление рыночной экономики движение финансовых результатов было непрерывным из одной отрасли компании в другую. Появилась потребность в регламентации учета хозяйственных операций, связанных с прекращением деятельности. Поэтому в ПБУ 16/02 установлен порядок формирования информации о доходах и расходах компании, которые связаны с прекращаемой деятельностью.

- ПБУ 17/02 «Учет затрат на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» от 19.11.2002 г. № 115н (с изменениями от 16.05.2016 г. № 64н). Оно относится только к компаниям, которые ведут НИОКР собственными силами или являются их заказчиками. Если данные работы привели к положительному научному результату, то компания оформляет патент или другой документ на изобретение и отражает его как нематериальный актив. ПБУ 17/02 используется в случае, если такие документы отсутствуют или результаты работ не подлежат правовой защите. Расходы по нему, согласно п.10, отражаются в части расходов по обычным видам деятельности.

- ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» от 10 декабря 2002 г. № 126н (с изменениями от 6 апреля 2015 г., № 57н) отражает вопросы оценки финансовых вложений и взаимосвязь отдельных аспектов учета финансовых вложений с подсистемой учета результатов финансовой деятельности.

На основании положений, которые раскрывают информацию об учете финансовых результатов и их представление в финансовой отчетности

можно определить и правила, которые регулируют общие принципы учета финансовых результатов. Они включают:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ 29.07.1998 №34н (с изменениями от 11.04.2018 г.). Данным документом установлены правила представления бухгалтерской отчетности, ведения бухгалтерского учета, правила оценки статей бухгалтерской отчетности и взаимные отношения компании с внешними потребителями информации. Кроме того, данное положение определяет, что относится к доходам и расходам будущих периодов и прибыли (убытка) компании и отражает их вид в бухгалтерском балансе.

- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» от 13.12.2010 г. № 167 н. (с изменениями от 06.04.2015 №57 н). Главным элементом в данном положении является признание расходов компании, связанных с прекращенной деятельностью. Для того, чтобы избежать неопределенных ситуаций, в отношении величины или периода времени, компания формирует резерв для их урегулирования. Однако такой резерв можно создать и использовать, если программа рассчитана на два или более отчетных периода. В бухгалтерском учете такой резерв считается расходом компании и в зависимости от вида обязательств относится на расходы по обычным видам деятельности или к прочим.

К положениям, которые определяют показатели финансовых результатов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, относятся:

- ПБУ 1/08 «Учетная политика компании» от 10.06.2008 г. (с изменениями от 04.04.2017 № 69н). В соответствии с данным документом все факты экономической деятельности компании, независимо от времени получения или выплаты средств, будут относиться к отчетному периоду. Поэтому расходы отражаются в системе учета финансовых результатов в том отчетном периоде, в котором были получены непосредственно доходы (а не платежи или притоки денежных средств), которые стали возможными благодаря этим расходам.

- ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность компании» от 06.07.1999 г. № 43н (с изменениями от 08.11.2010 г. № 142н) стало отдельным компонентом нормативной базы, где показатели финансовой отдачи относятся только к представлению в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В данном документе можно проследить основные правила и процедуры представления показателей финансовой деятельности. Создание отдельного положения по бухгалтерской отчетности компании было актуальным, так как данная отчетность необходима для принятия верных экономических решений.

- ПБУ 12/2000 «Сегментная информация» от 8 ноября 2010 года № 133н используется для формирования консолидированной финансовой отчетности. Данный вид отчетности, согласно п.4 ПБУ 12/2000, позволяет глубже просмотреть перспективы развития компании, лучше оценить ее деятельность, помогает определить риски, которым может быть подвержена компания и вероятность получения прибыли.

Ссылки, определяющие взаимосвязь рассматриваемого объекта с компанией учета финансовых результатов можно проследить почти во всех Положениях, регламентирующих ведение бухгалтерского учета активов и обязательств.

Так, в ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда» от 24.10.2008 №116 н (в ред. от 06.14.2015 №57н) посвящен раздел 3 «Признание доходов и расходов по договору» и раздел 4 «Признание экономического результата хозяйственной деятельности» описывает учет финансовых результатов компании.

В данных разделах положения в зависимости от принятых форм определения дохода описаны два способа определения экономического результата хозяйственной деятельности подрядчика. Первый метод - «Доход по стоимости работ по мере готовности» (пункт 17 Положения по бухгалтерскому учету 2/2008), второй - «Доходы по стоимости объекта строительства» (ст. 23 ПБУ 2/2008). Исходя из первого способа доход определяется для отдельной выполненной работы (с использованием или без

использования счета «Завершенные этапы незавершенного производства» для нового Плана счетов). Вторым способом доход определяется на объекте строительства.

На третьем уровне находятся документы, которые устанавливают правила ведения бухгалтерской деятельности в определенных отраслях, по типу защиты, по финансам, по бухгалтерскому учету. К таким документам относят: внутренние стандарты и нормативные акты министерств и ведомств. На данном уровне учтены такие документы, как инструкции, рекомендации, методические указания по ведению бухгалтерского учета. В них отображаются бухгалтерские приемы с определенными примерами механизмов их применения в конкретной сфере деятельности [33].

Основным документом, способствующий правильному оформлению хозяйственных операций является план счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Минфина РФ №94н от 31.10.2000 г. и Инструкция по его применению. Например, для правильного формирования и отражения финансовых результатов, согласно Плану счетов, должны использоваться счета 84 «Нераспределенная прибыль», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Следующий документ данного уровня - это «Методические рекомендации по бухгалтерскому учету». В нем можно просмотреть классификацию и оценку доходов, расходов и финансовых результатов; раскрыть основные понятия; определить, как правильно начать первичный учет доходов и расходов; просмотреть синтетический и аналитический учет доходов и расходов и формирование бухгалтерского учета финансовых документов. Данный документ является более показательным и необходимым из всех документов третьего уровня [50].

Четвертый уровень представлен рабочими документами компании, которые составляют свою учетную политику, опираясь на данные всех первых трех уровней. В учетной политике могут быть пункты, применяемые только к этой компании, однако они все равно не должны противоречить

законодательству. Например, к рабочим документам, которые связаны с учетом финансовых результатов, относятся: регистры бухгалтерского учета по счетам 90, 91, 84, 99, бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, главную книгу или оборотно-сальдовую ведомость, и др.

Из этого следует, что порядок формирования финансовых результатов регулируется на любом из уровней законодательных и нормативных актов. Важным актом первого уровня – является ФЗ № 402 «О бухгалтерском учете». Он определяет содержание, принципы и правовые основы бухгалтерского учета.

Второй уровень представлен положениями по бухгалтерскому учету, которые раскрывают базовые правила бухгалтерского учета и в них определены понятия, которые относятся к разным участкам учета.

Третий уровень представлен методическими рекомендациями, которые дают более конкретную информацию положений, изложенных в документах предыдущих двух уровней.

Четвертый уровень представлен документами, которые раскрывают учетную политику компании.

Также во всех правовых актах предусмотрен регламент формирования финансовых результатов. Особым является момент концепции доходов и расходов, порядок их признания и классификации для целей учета и налога на прибыль.

ГЛАВА 2. КОНЦЕПЦИЯ ПОСТРОЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ (НА ПРИМЕРЕ ООО «ТК «БЕЛНЕФТЬ»

2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «ТК «Белнефть»

ООО «ТК «Белнефть» была основана в соответствии с законом РФ «О предприятиях и предпринимательской деятельности». Цель создания компании является осуществление предпринимательской деятельности и получение прибыли.

Организационно - правовая форма предприятия анализируемой фирмы - общество с ограниченной ответственностью. Данная компания зарегистрировано по адресу: 308014, г. Белгород, пер. Мичуринский 2-й, д. 1, оф. 310.

Общество свою деятельность осуществляет и формирует на основании Устава (приложение 1) и законодательства Российской Федерации. Также данная компания является юридическим лицом.

Основной вид деятельности исследуемой компании - торговля оптом и в розницу горюче – смазочными материалами и прочими автомобильными принадлежностями в специально обустроенных для этого автозаправочных станциях и магазинах.

За время существования компании многие фирмы из Белгорода и Белгородской области стали партнерами анализируемой организации, а ассортимент автомобильных масел, автохимии, автомобильной косметики и другой проданной продукции смог удовлетворить самого требовательного клиента.

В данный момент анализируемая фирма является:

- дилером НК «Лукойл»;
- дилером НК «Газпромнефть»;

- крупным закупщиком ГСМ у таких компаний, как Роснефть (филиал в г. Белгороде, г. Курске), Оптан – Уфа.

Клиентами данной фирмы являются администрации и муниципальные образования Белгородской области, розничные магазины автозапчастей, автохимия и магазины автомобильных масел, автозаправочные станции, заправочные станции, отделения механизации, автопарки, автобазы, а также конечные пользователи - промышленные предприятия и компания, имеющими собственный парк транспортных средств.

Организационная структура управления ООО «ТК «Белнефть» (рис. 2) в общем виде представляет собой линейно-функциональную структуру, образованную из взаимозависимых элементов в виде иерархической лестницы.

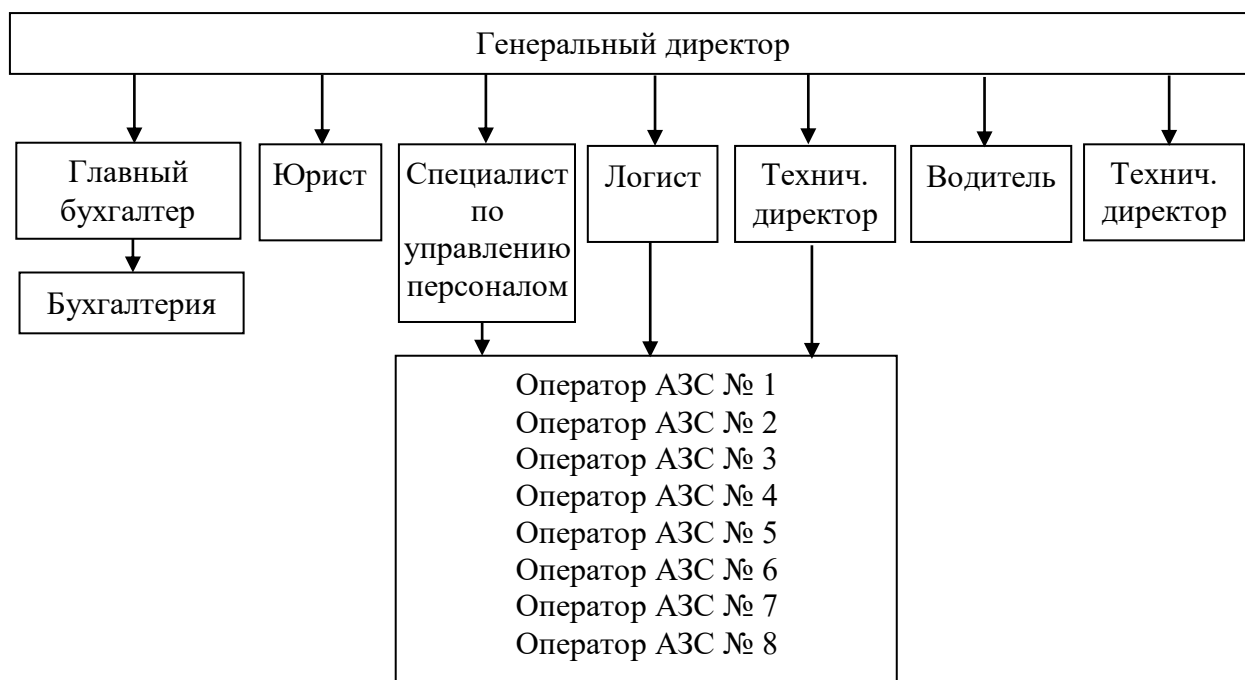


Рис. 2. Организационная структура управления ООО «ТК «Белнефть»

Организационная структура направлена, в первую очередь, к установлению точных взаимосвязей между отдельными организационными подразделениями, распределению прав и обязанностей между ними. Она

реализует различные требования к улучшению систем управления, которые находят выражения в различных принципах управления.

Преимущество организационной структуры управления исследуемой компании: гибкость; достаточные возможности для реструктуризации линейных подразделений в процессе роста компании; изменения технологий; подразделения смежных отраслей.

Недостатком линейно-функциональной структуры управления данной компании является несоответствие между обязанностями и полномочиями менеджеров разных уровней подразделений, формируются нерациональные информационные потоки, оперативное управление предприятием чрезмерно централизовано, не принимает во внимание учитывают специфику работы различных подразделений, нет необходимых нормативных документов.

Руководство анализируемой фирмы осуществляется генеральным директором компании, которое организует всю работу предприятия и несет полную ответственность за его условия и деятельность перед государственным и трудовым коллективом. Директор представляет предприятие во всех учреждениях и компаниях, управляет имуществом предприятия, заключает контракты, выдает распоряжения предприятию, принимает и увольняет сотрудников в соответствии с трудовым законодательством, применяет стимулы и налагает штрафы на работников предприятия, открывает банковские счета предприятия.

Генеральный директор не в состоянии принимать решения по всем вопросам, связанным с деятельностью предприятия. Поэтому он передает некоторые свои полномочия заместителям или руководителям структурных подразделений компании.

Исследуемая компания предлагает более 1000 наименований товаров ведущих марок от крупнейших мировых и отечественных производителей. Среди продуктов, поставляемых компанией, - нефть «ЛУКОЙЛ», косметика для автомобилей, средства по уходу, автохимия, подавляющее большинство

которых являются абсолютно фирменными продуктами на мировом и внутреннем рынках: Zic, Mobil, Liqui Moly, Mannol, Esso, Shell, Elf и другие.

В условиях неуклонно развивающегося рынка сбыт масел сопровождается комплексным пакетом услуг для потребителей смазочных материалов.

Бухгалтерский учет в анализируемой фирме осуществляется бухгалтерией, которая является независимым структурным подразделением этого предприятия и возглавляется главным бухгалтером.

Бухгалтерский учет в данной компании ведется в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете», положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, учетной политикой по бухгалтерскому и налоговому учету (приложение 2,3), планом счетов финансово-хозяйственной деятельности и Инструкцией по его применению.

Бухгалтерский учет в анализируемой фирме осуществляется службой бухгалтерии компании, которая представлена на рисунке 3.

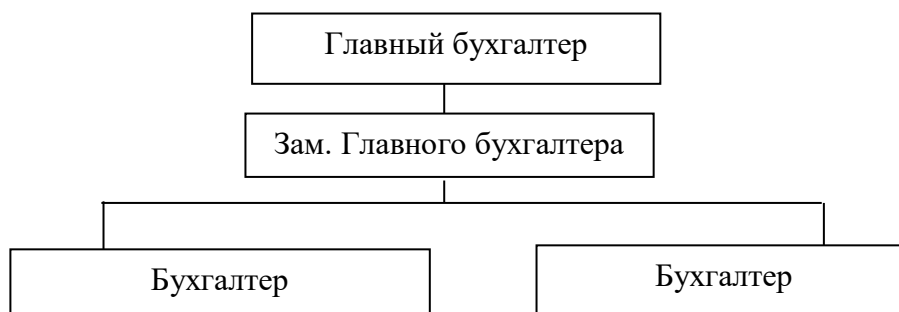


Рис. 3. Схема бухгалтерии ООО «ТК «Белнефть»

Бухгалтерский учет в анализируемой компании ведется с применением программного обеспечения «1С: Бухгалтерия 8.3».

В данной фирме учет представлен централизованным способом. Это означает что любые работы, связанные с составлением бухгалтерских отчетов, обобщением и систематизацией информации, экономическим анализом и контролем находятся в одном месте компании. Это обеспечивает

возможность рационального разделения труда и компании эффективного контроля со стороны аппарата учета для работы подразделений.

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности, характеризующие деятельность предприятия за период 2015-2017 гг., рассчитанные при помощи бухгалтерской отчетности (приложение 4-6) представлены в таблице 3.

Из таблицы 3 видно, выручка от продаж данной компании демонстрирует положительную динамику, однако в 2016 году выручка снизилась с 79 367 тыс. руб. до 77 822 тыс. руб., а в 2017 году увеличилась на 18,00% и составила 91830 тыс. руб. Себестоимость продаж возросла в меньшей степени, чем выручка, что характеризуется снижением затрат предприятия оптово-розничной торговли и составила в 2015 году - 57827 тыс. руб., в 2016 году – 57928 тыс. руб., в 2017 году – 63231 тыс. руб. При этом у компании снизилась прибыль от продаж за период 2015-2017 гг. с 5759 тыс. руб. до 1768 тыс. руб. (то есть в 3 раза), а чистая прибыль снизилась с 5250 тыс. руб. до 1581 тыс. руб.

В исследуемой фирме проводится эффективная политика обновления основных средств, стоимость которых составила в 2015 году - 4748 тыс. руб., в 2016 году – 8506 тыс. руб., в 2017 году - 8197 тыс. руб., то есть возросла на 3449 тыс. руб. Среднегодовая дебиторская задолженность возросла за период 2015-2017 гг. с 791 тыс. руб. до 5675 тыс. руб., а кредиторская задолженность снизилась с 1987 тыс. руб. до 12681 тыс. руб., что характеризует общее ухудшение расчетно-платежных обязательств данной фирмы со своими кредиторами (поставщиками, бюджетом) и покупателей продукции с исследуемой организацией.

Таблица 3

Динамика основных показателей финансово-хозяйственной
ООО «ТК «Белнефть» за 2015-2017 гг.

№ п/п	Показатели	Период			Отклонение	
		2015 г.	2016 г.	2017 г.	(+/-)	%

					2016- 2015	2017- 2016	2016- 2015	2017- 2016
1	Выручка, тыс. руб.	79367	77822	91830	-1545	14008	98,05	118,00
2	Себестоимость, тыс. руб.	57827	57 928	63231	101	5303	100,17	109,15
3	Прибыль от продажи, тыс. руб.	5759	2532	1768	-3227	-764	43,97	69,83

Продолжение таблицы 3

4	Чистая прибыль, тыс. руб.	5250	3021	1581	-2229	-1440	57,54	52,33
5	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	4748	8506	8197	3758	-309	179,15	96,37
6	Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс. руб.	791	7051	5675	6260	-1376	891,40	80,49
7	Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, тыс. руб.	1987	7971	12681	5984	4710	401,16	159,09
8	Среднесписочная численность работников, чел.	31	35	37	4	2	112,90	105,71
9	Производительность труда, тыс. руб./чел.	2560,23	2223,49	2481,89	-336,74	258,40	86,85	111,62
10	Уровень рентабельности, %	6,61	3,88	1,72	-2,73	-2,16	58,69	44,35

Среднесписочная численность сотрудников увеличилась за период на 6 человек, что способствовало снижению производительности труда с 2560,23 до 2481,89 тыс. руб./чел. Уровень рентабельность предприятия также демонстрирует тенденцию снижения с 6,61 до 1,72%, следовательно, наблюдается снижение результативности ведения анализируемой компании своей торгово-коммерческой деятельности.

Неотъемлемой частью финансовой работы на предприятии является финансовый анализ и оценка финансового состояния предприятия. Набор показателей, которые показывают процесс формирования и использования финансовых ресурсов принято называть финансовым состоянием фирмы. Оно является важным показателем деятельности компании, так как отражает способность организации к саморазвитию и погашению долговых обязательств. Следовательно, основная цель финансового анализа заключается в экономическом определении будущего потенциала и в оценке финансового состояния предприятия.

Финансовое состояние компании показывает каким образом происходит использование и размещение активов (средств) и как

формируются обязательства. Эти данные представлены в балансе. Для общей оценки финансового положения предприятия балансовые статьи должны быть сгруппированы в отдельные группы на основе ликвидности (активов) и срока погашения обязательств (обязательств).

Построение сравнительного аналитического баланса производится путем агрегирования показателей бухгалтерского баланса, при этом подробно рассмотрены такие важнейшие характеристики, как общая стоимость имущества предприятия и источников его формирования.

В таблице 4 составим сравнительный (аналитический) баланс анализируемой компании за 2015-2017 гг.

Из данных таблицы 4 видно, как изменялись активы и пассивы исследуемой фирмы за период 2015-2017 гг. (актив и пассив укрупнены). Внеоборотные активы представлены только основными средствами, стоимость которых выросла с 4748 тыс. руб. в 2015 г. до 8197 тыс. руб. в 2017г.

Товарные запасы анализируемой компании за период 2015-2017 гг. имеют тенденцию к снижению, что свидетельствует об эффективном управлении ими, так запасы составили в 2015 году – 2983 тыс. руб. и снизились до 2964 тыс. руб. в 2017 г.

Дебиторская задолженность в 2017 г. сократилась по сравнению с 2016 г. на 1376 тыс. руб. (19,51%).

Денежные средства в активе также снизились за период 2016-2017 гг. с 1082 тыс. руб. до 1679 тыс. руб.

Таблица 4

Сравнительный аналитический баланс ООО «ТК «Белнефть» за 2015-2017 гг.

Показатель	Абсолютные величины			Удельный вес, %			Изменения			
	2015	2016	2017	2015	2016	2017	Абсолютные		Относительные	
							2016-2015	2017-2016	2016/2015	2017/2016
Актив (имущество)										
Основные	4748	8506	8197	44,98	31,87	27,90	3758	-309	179,15	96,37

средства										
Запасы	2983	2294	2964	28,26	8,60	10,09	-689	670	76,90	129,21

Продолжение таблицы 4

Дебиторская задолженность	791	7051	5675	7,49	26,42	19,32	6260	-1376	891,40	80,49
Денежные средства и денежные эквиваленты	2034	1082	1679	19,27	4,05	5,72	-952	597	53,20	155,18
Другие оборотные активы	-	7753	10862	-	29,06	36,97	7753	3109	-	140,10
Баланс I	10556	26686	29377	100	100	100	16130	2691	252,80	110,08
Пассив (источники имущества)										
Уставный финансовый результат	130	130	130	1,23	0,49	0,44	-	-	-	-
Нераспределенная прибыль	8439	9460	9541	79,95	35,45	32,48	1021	81	112,10	100,86
Краткосрочные кредиты и займы	-	9125	7025	-	34,19	23,91	9125	-2100	-	76,99
Кредиторская задолженность	1987	7971	12681	18,82	29,87	43,17	5984	4710	401,16	159,09
Баланс II	10556	26686	29377	100	100	100	16130	2691	252,80	110,08

Источники финансирования имущества анализируемой компании за период 2015-2017 гг. представлены уставным финансовый результатом, который на протяжении исследуемого периода не менялся и составлял 130 тыс. руб.; нераспределенной прибылью, стоимость которой увеличилась с 8439 тыс. руб. в 2015 г. до 9541 тыс. руб. в 2017 г.; краткосрочными кредитами, которые сократились с 9125 тыс. руб. до 7025 тыс. руб., а их удельный вес снизился с 34,19% до 23,91%. Кредиторская задолженность за период 2015-2017 гг. имела тенденцию роста и составила в 2015 году – 1987 тыс. руб., в 2016 году – 7971 тыс. руб., в 2017 году – 12681 тыс. руб.

Отчет о финансовых результатах, как и бухгалтерский баланс является важной составляющей финансовой отчетности. Данный отчет формируется за отчетный период и показывает сведения текущих финансовых результатов. Для того, чтобы проследить динамику изменения финансовых результатов, необходимо провести их анализ в исследуемой компании за период 2015-2017 гг., представленный в таблице 5.

Таблица 5

Динамики финансовых результатов ООО «ТК «Белнефть» за 2015-2017 гг.

Виды	Годы			Отклонение			
	2015	2016	2017	2016/2015		2017/2016	
				абс. откл. тыс. руб.	темп роста %	абс. откл. тыс. руб.	темп роста, %
Выручка, тыс. руб.	79367	77822	91830	-1545	98,05	14008	118,00о
Себестоимость, тыс. руб.	57827	57928	63231	101	100,17	5303	109,15
Валовая прибыль, тыс. руб.	21540	19894	28599	-1646	92,36	8705	143,76
Коммерческие расходы, тыс. руб.	15781	17362	26831	1581	110,02	9469	154,54
Прибыль(убыток) от продаж, тыс. руб.	5759	2532	1768	-3227	43,97	-764	69,83
Прочие доходы, тыс. руб.	267	4342	3821	4075	1626,22	-521	88,00
Прочие расходы, тыс. руб.	127	3160	3063	3033	2488,19	-97	96,93
Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб.	5899	3714	2526	-2185	62,96	-1188	68,01
Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	5250	3021	1591	-2229	57,54	-1430	52,66

Проведенный анализ экономического результата хозяйственной деятельности исследуемой компании в таблице 5 показывает отрицательную динамику ведения своей торгово-коммерческой деятельности компанией и доходности, так чистая прибыль составила в 2015 году – 5250 тыс. руб., в 2016 году – 3021 тыс. руб., в 2017 году – 1591 тыс. руб., то есть снизилась за период на 3659 тыс. руб., то есть практически сократилась в 3,5 раза.

Снижение чистой прибыли обусловлено следующими факторами:

- снижением прибыли от продаж на 3227 тыс. руб. и 764 тыс. руб., несмотря на 50% рост коммерческих доходов;
- снижением прибыли до налогообложения на 2185 тыс. руб. и 1188, что обусловлено сокращением прочих доходов.

Из этого следует, что данное предприятие, основной вид деятельности которой направлен на торговлю горюче – смазочными материалами и прочими автомобильными средствами оптом и в розницу в специально отведенных для этого автозаправочных станциях и магазинах к ним.

Организационная структура управления предприятием является линейно-функциональной. Бухгалтерский учет в исследуемой компании ведется с применением программного обеспечения «1С: Бухгалтерия 8.3» и дополнительной программой Servio Pump Office. Проведенный анализ динамики основных экономических показателей деятельности показал рост за период 2015-2017 гг. таких ключевых показателей, как выручка, а такие показатели, как прибыль от продаж, чистая прибыль, уровень рентабельности имели тенденцию снижения, поэтому можно заключить, что снизилась продуктивность ведения ООО «ТК «Белнефть» своей торгово-коммерческой деятельности.

2.2. Документирование хозяйственных операций по формированию финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете

Документация финансового результата хозяйственной деятельности в бухгалтерском и налоговом учете оформляется первичными учетными документами, реестрами (отчетами) бухгалтерского, налогового учета, а также в бухгалтерской и налоговой отчетности.

Первичные учетные документы оформляются бухгалтером в исследуемой компании на момент совершения или завершения операций. Это необходимо для представления информации о финансовых показателях для внешних и внутренних лиц. Первичные учетные документы хранятся в компании для подтверждения финансовых результатов и составления бухгалтерской и налоговой отчетности.

Документация финансовых результатов в первичных учетных документах характеризуется ответственностью за правильность и достоверность отражения в них формирования экономического результата хозяйственной деятельности предприятий (п. 1, п. 2 ст. 8 ст. 7 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с изменениями от 31.12. 2017 г.), только

руководителями предприятий, даже при поручении главному бухгалтеру вести бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Первичные документы по учету финансовых результатов в анализируемой фирме являются основой компании при изучении операций по продаже, формированию финансовых результатов и их использованию. В соответствии с первичными документами предварительный, текущий и последовательный мониторинг осуществляется с целью формирования финансовых результатов и использования прибыли.

Для формирования экономического результата хозяйственной деятельности и их использования используется нормативная и фактическая информация: Устав ООО «ТК «Белнефть»; учетная политика; бизнес-план; счета-фактуры, накладные, авансовые отчеты, выписки банка с расчетного и прочих счетов, платежные поручения, акты снятия натуральных остатков, оборотно - сальдовые ведомости, аналитические ведомости и др. (приложение 7-14).

Регистры синтетического и аналитического учета по счетам:

- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,
- 90 «Продажи»;
- 44 «Расходы на продажу»;
- 99 «Прибыли и убытки»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 98 «Доходы будущих периодов»;
- 97 «Расходы будущих периодов»;
- 26 «Общехозяйственные расходы».

Бухгалтерская отчетность:

- форма № 1 «Бухгалтерский баланс»,
- форма № 2 «Отчет о финансовых результатах».

- внеучетная информация: приказы, распоряжения, заявления, договоры, акты проверок налоговых органов и внебюджетных фондов и др. (приложения 15-22)

Зачисление сумм излишков на финансовые результаты с последующим выявлением причин их возникновения и исполнителями, осуществляется по результатам инвентаризации, составленной одним регистром, который включает в себя опись и сличительную ведомость, когда излишки ставят на приход по рыночной стоимости на дату инвентаризации.

Чистая прибыль в отчете о финансовых результатах отражает совокупный финансовый результат деятельности организации и представлен строкой 2400 «Чистая прибыль (убыток)».

Для того, чтобы доказать правдивость данных налогового учета необходимо проследить операции, которые были отражены в первичных документах, аналитических регистрах налогового учета. Реестрами же налогового учета считаются те формы, в которых находится информация, предназначенная для расчета налога на прибыль (ст. 314 НК РФ). В регистрах налогового учета отражаются сгруппированные, иерархичные и резюмированные данные. Опираясь на такие данные осуществляется расчет налоговой базы.

Общих образцов реестров нет, поэтому исследуемая компания может разрабатывать их индивидуально для себя. При введении регистров в обиход деятельности компании, их необходимо утвердить приказом директора фирмы и приложить к учетной политики для целей налогообложения (приложение 2).

Каждый регистр в анализируемой фирме содержит в себе обязательные реквизиты:

- название хозяйственных операций;
- период (дата составления);
- измерители операции в натуральном и денежном выражении;
- подпись лица, несущего ответственность за составление регистра;
- наименование.

За каждый отчетный период данная компания рассчитывает налоговую базу (ст. 315 НК РФ), которая содержит информацию, полученную в

отчетном периоде о сумме доходов от продаж, о размере расходов, которые уменьшают выручку от реализации, прибыль (убыток) от продаж, размер прочих доходов и расходов, размер налоговой базы за отчетный период. Эти данные имеют место в декларации по налогу на прибыль (приложение 23).

Таким образом, для того, чтобы сформировать финансовые результаты, необходимо сформировать показатели, которые ее определяют и включить их нормативные и фактические документы: Устав анализируемой компании; учетная политика; бизнес-план; счета-фактуры, накладные, авансовые отчеты, выписки банка с расчетного и прочих счетов, отчеты кассира, расчетно-платежные ведомости, оборотно-сальдовые ведомости, аналитические ведомости, налоговые регистры, бухгалтерская отчетность, регистры синтетического и аналитического учета и т.д.

Совокупный экономический результат, в виде финансовых результатов принадлежит обязательному отражению в документах. Также данный результат отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности, который систематизирует документированные данные о финансовых показателях деятельности предприятий как экономических субъектов, описывающих приоритет IAS и один из его ключевых подходов.

2.3. Методика бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «ТК «Белнефть»

Анализируемая компания получает основную часть прибыли от продажи горюче – смазочного материала (реализуемый финансовый результат). Прибыль (убыток) от продаж определяется как разница между доходами в текущих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, которые предусмотрены законодательством РФ, и затратами на выполнение работ и оказание услуг.

Размер денежных средств и другого имущества и (или) дебиторской задолженности, выраженной в денежной форме, принимаются, в данной

фирме, как выручка в том размере, в котором и поступили. Если сумма дохода в бухгалтерском учете покрывает только часть выручки, то она равна сумме поступлений и дебиторской задолженности (в части, не покрываемой квитанцией). Размер поступлений и (или) дебиторской задолженности определяется на основе цены, которая определяется в договоре между предприятием и покупателем (клиентом) или пользователем активов хозяйствующего субъекта. Если цена не предусмотрена в контракте и не может быть установлена на основе ее условий, то цена, при которой в сопоставимых обстоятельствах предприятие обычно определяет выручку в отношении к аналогичным продуктам (товарам, работам, услугам).

При продаже товаров в исследуемой компании в кредит, то сумма дохода в бухгалтерском учете определяется в полной сумме дебиторской задолженности.

Если в учете отражается выполнение работ, предоставляется конкретная услуга или продажа определенного продукта, то выручка признается в учетных записях, по мере готовности, если можно определить готовность работы, услуг, продукции.

В случаях, когда в нельзя выяснить сумму выручки и ее нельзя определить, то в бухгалтерском учете она принимается в размере признанных расходов по выполнению работ и оказанию услуг. Однако их можно принять, если они со временем будут компенсированы экономическому субъекту.

В анализируемой фирме в отношении бухгалтерского учета к расходам, относящихся к обычному виду деятельности отражаются либо в сумме денежной или иной оплаты, либо принимаются в величине кредиторской задолженности.

Если платеж покрывает только часть признанных расходов, расходы, принимаемые для учета, определяются как сумма платежа и кредиторская задолженность (в части, не покрываемой оплатой).

Условия договора и установленной в нем цена определяет размер оплаты и (или) кредиторской задолженности. Если цена не предусмотрена в

контракте и не может быть установлена на основании условий контракта, то для ее определения устанавливается цена, при которой в сопоставимых обстоятельствах предприятие обычно определяет затраты в отношении аналогичных запасов и другие ценности.

Если компания, приобретая запасы и другие ценности, работы, услуги в кредит, то расходы относятся к кредиторской задолженности и учитываются в полной сумме.

Следует также отметить, что издержки признаются в соответствии с предположением о временной определенности хозяйственной деятельности в отчетном периоде, в котором они произошли, независимо от факта оплаты наличными. В бухгалтерском учете, несмотря на то, что имеется намерение получать доход и независимо от формы осуществления расходов (денежных, натуральных и других) - расходы все равно принадлежат отражению в учете.

Выбирая метод признания дохода и расхода, необходимо учитывать порядок синтетического учета продажи продукции. В налоговом учете таких метода два - кассовый или метод начисления, и компания вправе выбирать подходящий и удобный для осуществления своей деятельности.

Основным методом признания доходов и расходов в РФ, начиная с 01.01.2002г, считается метод начисления. Кассовый метод может использоваться только теми компаниями, которые в среднем за четыре квартала отчетного года получили сумму выручки от продажи товаров (работ, услуг) без НДС не более 4 млн. рублей. за год. Исходя из этого, данная исследуемая фирма применяет метод начисления.

Статья 271 НК РФ в качестве доходов определяет те, которые произошли в отчетном (налоговом) периоде, вне зависимости от того, были ли они фактически получены в виде денежных средств, другого имущества (работы, услуг) и (или) имущественных прав.

Дата получения дохода от продажи - это дата, когда работа и услуги продаются независимо от фактического получения денег (другое имущество (работа, услуги) и (или) права собственности) при их оплате.

Статьи 272, 318 – 320 НК РФ определяют расходы фирм и принципы определения к ним. К ним относятся те, которые, произошли в отчетный (налоговый) период, вне зависимости от того, в какой период времени был выявлен факт оплаты денежных средств и (или) в иных формах оплаты.

В анализируемой фирме от обычной деятельности финансовый результат отражается на активно-пассивном счете 90 «Продажи» путем сопоставления доходов от обычной деятельности, в виде выручки от реализации с расходами, представленные в виде затрат на производство и продажу готовой продукции (работ, услуг).

К счету 90 «Продажи» в компании открыты следующие субсчета:

- 90.1 «Выручка»;
- 90.2 «Себестоимость продаж»
- 90.3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж».

На субсчете 90.1 в анализируемой фирме учитываются активы, которые признаются в качестве выручки от реализации,

На субсчете 90.2 в данной компании учитывается себестоимость продаж, по которой на субсчете 90.1 признана выручка.

На субсчете 90.3 в исследуемой организации учитываются суммы НДС от покупателя (заказчика), которые причитаются к получению в компании.

Субсчет 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж» определяет экономический результат хозяйственной деятельности (прибыль или убыток) от продаж за отчетный период.

Записи на субсчетах 90.1, 90.2, 90.3 производятся совокупно в течение отчетного года. Каждый конец отчетного месяца определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж. Это происходит путем сравнения кредита счета 90,1 с суммой оборотов по дебету счетов 90.2, 90.3. После этих

операций финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж формируется на счете 90.9. Далее эта сумма с счета 90.9 списывается на счет 99 «Прибыль и убытки». Важным условием является то, что синтетический счет 90 - «Продажи», на отчетную дату сальдо не имеет.

В то же время хозяйствующие субъекты, которые учитывают продажу продукции по сниженной себестоимости, могут открыть следующие субсчета на счет 90, например, «Расходы на управление»; «Коммерческие расходы».

Аналитический учет на счете 90 «Продажи» проводится для каждого вида проданной продукции и предоставленных услуг. Кроме того, аналитический учет этого счета может проводиться регионами продаж и другими областями, необходимыми для управления предприятие.

На рисунке 4 представлена схема счета 90 «Продажи» ООО «ТК «Белнефть».

Счет 90 «Продажи»

Дебет по кредиту счетов	Кредит по дебету счетов
Сн – не имеет	Сн – не имеет
43 – себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг списана; 26 – общехозяйственные расходы списаны; 44 – расходы на продажу продукции, выполненных работ, оказанных услуг, товаров списаны; 90.9 – заключительными записями закрывается счет 90.1; 99 – заключительными оборотами закрывается счет 90.	62 – начислена выручка за проданную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги, товары; 90.9 – заключительными записями закрывается счета 90/2, 90/7, 90/8; 99 – заключительными оборотами закрывается счет 90.
Одт - фактическая себестоимость проданной продукции, выполненных работ, оказанных услуг	ОКт - выручка от продажи или поступивший от покупателей платеж
Ск – не имеет	Ск – не имеет

Рис. 4. Схема счета 90 «Продажи»

31 декабря бухгалтер ООО «ТК «Белнефть» закрывает все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи». Выполняется это следующим образом:

а) Если сальдо по счету 90.1 отражается по кредиту, то формируется проводка Дебет 90.1 Кредит 90.9 – по окончании года был закрыт счет 90.1;

б) Если сальдо счетов 90.2, 90.3, 90.4 и др. отражается в дебете, то формируется проводка

Дебет 90.9 Кредит 90.2 (90.3, 90.4...) – по окончании произошло закрытие всех субсчетов счета 90.

По итогу мы получаем равные между собой оборот по кредиту и дебету, отраженные по счету 90 в конце отчетного года. Из этого следует, что в начале отчетного года на 1 января сальдо по счету 90 и по его субсчетам будет нулевым.

Рассмотрим порядок закрытия счета 90 «Продажи», для этого воспользуемся данными анализа счета 90 (приложение 8).

Таблица 6

Хозяйственные операции по формированию финансовых результатов от обычных видов деятельности ООО «ТК «Белнефть»

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. Начисляется выручка за проданную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги	62	90.1	8236028,5
2. Списывается себестоимость продукции, выполненных работ, оказанных услуг	90.2	20	5648034,94
3. Управленческие расходы подлежат списанию	90.8	26	1597958,39
4. Расходы на продажу подлежат списанию	90.7	44	48000,0
5. По окончании года закрывается счет 90/1	90.1	90.9	8236028,5
6. По окончании года закрывается счет 90/2	90.9	90.2	5648034,94
7. По окончании года закрывается счет 90/7	90.9	90.7	48000,0
8. По окончании года закрывается счет 90/8	90.9	90.8	1597958,39
9. Определяется экономический результат хозяйственной деятельности	90.9	99	942035,17

Исходя из данных записей хозяйственных операций, по состоянию на начало года, то есть на 1 января 2018 года на счете 90 «Продажи» сальдо отсутствует.

К финансовым результатам от прочих операций относятся доходы и расходы, которые не относятся к обычным видам деятельности.

Однако есть и те виды доходов, которые одинаковы для двух видов деятельности. К ним относится величина поступлений от реализации основных средств и прочего имущества, суммы процентов по займам, доходы от участия в уставном капитале других компаний (только если это не является предметом деятельности экономического субъекта). В бухгалтерском учете исследуемой фирмы, такие взыскания, как штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных предприятию продавцу убытков отражаются в той величине, в которой они были признаны продавцом или присуждены судом.

В данной компании могут приниматься активы на безвозмездной основе. Такие активы учитываются в бухгалтерском учете по рыночной стоимости. Данный вид цен определяется на основе стоимости такого же или похожего вида актива, которые на дату принятия в бухгалтерском учете являются действующими.

В доход компании может включаться и кредиторская задолженность, с истекшим сроком исковой давности, в той сумме, в которой она была отражена изначально.

Для того, чтобы определить сумму дооценки активов необходимо руководствоваться правилами проведения переоценки активов.

Какие – либо другие поступления, имеющие отражение в бухгалтерском учете, учитываются в фактических суммах.

Однако есть и те виды расходов, которые одинаковы для двух видов деятельности. К ним относятся расходы по продаже, выбытию и прочему списанию основных средств и иного имущества, расходы, связанные с участием в уставных капиталах других фирм, уплата процентов по кредитам и займам и комиссия банку. Также к расходу относится если фирма предоставляет актив или объект интеллектуальной собственности во временное пользование за определенную плату. В бухгалтерском учете исследуемой фирмы, такие взыскания, как штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных

предприятию покупателю убытков отражаются в той величине, в которой они были признаны покупателем или присуждены судом.

В расходы исследуемой компании включаются долги, по которым невозможно вернуть средства обратно и дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности. В бухгалтерском учете они включаются в расходы в сумме отраженной задолженности.

Для того, чтобы определить сумму уценки активов необходимо руководствоваться правилами проведения переоценки активов.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для отражения финансовых результатов от прочих операций. Данный счет можно определить путем сравнения оборотов по дебету и кредиту.

Субсчета, открытые к счету 91:

91.1 «Прочие доходы»;

91.2 «Прочие расходы»;

91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Первый субсчет счета 91 отражает поступление активов, которые признаются прочими доходами.

Второй субсчет счета 91 отражает величину прочих расходов.

Девятый субсчет счета 91 в анализируемой фирме за отчетный месяц отражает разницу прочих доходов и расходов.

Каждый вид прочих доходов и расходов в анализируемой фирме ведется с помощью аналитического учета по счету 91 «Прочие доходы и расходы». Такой вид учета необходим для выявления экономического результата хозяйственной деятельности по одной и той же хозяйственной операции.

На протяжении отчетного года операции по субсчетам 91.1 и 91.2 формируются накопительно. Каждый конец месяца определяется сальдо прочих расходов и доходов. Это происходит, когда обороты по дебету и кредиту сравнивают между собой. После этого, данное сальдо собирается на счете 91.9 ежемесячно (заключительными оборотами) и списывается с

данного субсчета на счет 99 «Прибыли и убытки». Именно поэтому на отчетную дату сальдо счета 91 отсутствует.

После закрытия субсчетов счета 90 по обычным видам деятельности, необходимо закрыть и субсчета счета 91, которые характеризуют прочие доходы и расходы фирмы.

Из этого следует составление следующих хозяйственных операций:

Дебет 91.1 Кредит 91.9 – по окончании года закрыт субсчет 91.1;

Дебет 91.9 Кредит 91.2 - по окончании года закрыт субсчет 91.2.

На рисунке 5 представлена схема счета 91 «Прочие доходы и расходы» ООО «ТК «Белнефть».

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Дебет по кредиту счетов	Кредит по дебету счетов
Сн – не имеет	Сн – не имеет
01 – основные средства списываются, 51 – такие взыскания, как штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, возмещен нанесенный ущерб были перечислены; 52 – отражение отрицательных курсовые разницы; 60 – списывается сумма расходов, понесенных подрядчиком при выполнении работ; 68 – отражается сумма налогов на имущество, за загрязнение окружающей среды; 69 – отражаются суммы штрафных санкций, не принимаемые в налоговом учете 71 – отражаются представительские расходы, не принимаемые в налоговом учете 76 – списывается просроченная кредиторская задолженность; 91 – заключительными записями закрываются субсчета; 99 – отражается финансовый результат (прибыль).	51 – получены вексель, госпошлина, дивиденды, пени за нарушение договорных обязательств; 62 – начислена выручка за реализованные активы; 76 – начислена выручка за выполненные работы, оказанные услуги; 91 – заключительными записями закрываются субсчета; 99 - отражается финансовый результат (убыток).
Одт – сумма расходов, понесенных в отчетном периоде и не связанных с осуществлением обычных для компании видов деятельности	ОКт - сумма доходов, полученных в отчетном периоде и не связанных с осуществлением обычных для компании видов деятельности
Ск – не имеет	Ск – не имеет

Рис. 5. Схема счета 91 «Прочие доходы и расходы» ООО «ТК «Белнефть»

Рассмотрим порядок закрытия счета 91 «Прочие доходы и расходы», для этого воспользуемся данными анализа счета 91 (приложение 7).

Таблица 7

Хозяйственные операции по формированию финансовых результатов от прочих видов деятельности ООО «ТК «Белнефть»

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1. По арендной плате начислена задолженность	62	91.1	382998,0
2. Отражена сумма излишне уплаченного налога	68	91.1	2768,9
3. Начислены проценты к уплате за пользование займом	76	91.1	16490,44
4. Отражены почтовые расходы	76	91.1	40,35
5. Отражена комиссия банка	76	91.1	40,0
6. Перечислены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	91.2	51	299627,94
7. Списаны основные средства	91.1	01	12170,41
8. Списывается сумма расходов, понесенных подрядчиком при выполнении работ	91.2	60	41840,26
9. Отражается сумма налогов на имущество	91.2	68	365609,0
10. Отражаются больничные за счет компании	91.2	69	38186,17
11. Отражаются представительские расходы (объявление о собрании акционеров)	91.2	71	2250,0
12. Списывается проценты к уплате за пользование займом	91.2	76	4573,28
13. Закрытие счета 91.1	91.1	91.9	402337,69
14. Закрытие счета 91.2	91.9	91.2	764257,06
15. Определение экономического результата хозяйственной деятельности от прочих операций (убыток)	99	91.9	361919,37

После отражения в учете последней операции фирмы 31 декабря каждого года проводится реформация баланса.

Реформация баланса отражает порядок закрытия всех бухгалтерских счетов, на которых отражаются финансовые результаты. Основная цель данной операции - это выявить конечную итоговую сумму финансового результат за отчетный период.

Однако прежде подвергнуть баланс реформации необходимо выполнить следующие условия:

- проведение инвентаризации;
- необходимо свериться с дебиторами и кредиторами.

По счету 90 финансовый результат формируется каждый конец месяца как сальдо по обычным видам деятельности. Данное сальдо определяется сравнение оборота по дебету счета 90.2 и оборота по кредиту 90.1. Их конечные результаты списываются на счет 90.9, а остаток, находящийся на этом счете списывается заключительными оборотами за каждый месяц на счет 99.

Таким же образом происходит определение финансовых результатов по счету 91. Как и по счету 90, сальдо прочих доходов и расходов формируется ежемесячно путем сравнения оборотов по дебету счета 91.2 «Прочие расходы» и оборота по кредиту счета 91.1 «Прочие доходы». Их конечные результаты списываются на счет 91.9, а остаток, находящийся на этом счете списывается заключительными оборотами за каждый месяц на счет 99 «Прибыли и убытки».

Отсюда следует, что финансовый результат в ООО «ТК «Белнефть» отражается на активно – пассивном счете 90 «Продажи», который показывает формирование доходов и расходов по обычным видам деятельности. К доходам по обычным видам деятельности относится выручка от продаж, а расходом - затраты на реализацию продукции (работ, услуг). Окончательный финансовый результат формируется путем сопоставления данных показателей. В анализируемой фирме счет 90 «Продажи» имеет субсчета: 90.1 «Выручка»; 90.2 «Себестоимость продаж»; 90.3 «Налог на добавленную стоимость»; 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж». К счету 91 в исследуемой компании открыты следующие субсчета: 91.3 «Прочие доходы»; 91.4 «Прочие расходы»; 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Финансовый результат прочих операций формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Экономический результат хозяйственной

деятельности счетов 90 и 91 определяется путем сравнения оборотов по дебету и кредиту счетов.

Счета 90 и 91 являются операционно – результатными, поэтому на конец отчетного периода сальдо не имеют.

2.4. Методика налогового учета финансовых результатов в ООО «ТК «Белнефть»

Понятие налогового учета трактуется в ст. 313 НК РФ. В данной статье определена и его цель.

Налоговый учет представляет собой сгруппированную информацию, основанную на данных первичных документов в порядке, предусмотренным НК РФ, которая необходима для выявления налоговой базы по налогу.

Целью налогового учета является сбор и систематизация данных о доходах и расходах компании в соответствии с требованиями законодательства.

Задача налогового учета в анализируемой компании состоит в формировании наиболее верной и точной информации каждой хозяйственной операции, которая подлежит учету со стороны налогообложения.

Учетная политика определяет правильность исчисления налоговой базы. Поэтому в ней должна быть отражена информация по методам первичного наблюдения, способам измерения затрат и по группировке статей доходов и расходов. Исходя из этих данных, в результате определяется окончательный итог экономической деятельности. Элементы налогового учета, которые использует в своей деятельности анализируемая фирма:

- порядок определения стоимости отдельных активов и обязательств;
- порядок начисления амортизации;
- порядок создания резервов;
- когда и как оплачиваются авансовые налоговые платежи;

- виды используемых аналитических регистров налогового учета;
- другие способы.

Одно из отличий в бухгалтерском и налоговом учете состоит в нормативных документах и определении в них прибыли. Бухгалтерская прибыль формируется в бухгалтерском учете, а в налоговом учете отражается налогооблагаемая прибыль. В первом случае, она определяется исходя из ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 «Доходы и расходы организации», а во втором исходя из главы 25 НК РФ.

В связи с тем, что признание доходов и расходов, которые формируют финансовый результат, в бухгалтерском и налоговом учете классифицируются по – разному, то и сам экономический результат будет отличаться. Бухгалтерская прибыль, определяемая в рамках цели налогообложения, может быть больше или меньше налогооблагаемой прибыли. Точно также появляется отличие и при формировании налога на прибыль, исходя из данных бухгалтерской прибыли. Налог на прибыль рассчитывается, опираясь на данные бухгалтерской прибыли, это может быть либо больше, либо меньше налога на прибыль, который будет рассчитан на основе налогооблагаемого дохода.

Такие разницы называются постоянными и временными. Они определяют в отчетном периоде расхождения между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком).

Рассмотрим каждую из данного вида разниц в отдельности.

Проанализируем первый вид разницы – постоянную. Данный вид входит в состав бухгалтерской прибыли (убытка) отчетного периода. При этом из расчета налоговой базы по налогу на прибыль, как отчетного, так и последующих отчетных периодов, данный показатель полностью подлежит исключению.

Постоянная разница (ПР) складывается из такого вида расходов, которые признаны бухгалтерским учетом ($C_{бу}$) за минусом расходов такого типа, которые признаны налоговым учетом ($C_{ну}$)

При формировании дохода, подлежащему обложению постоянные разницы приводят к формированию постоянного налогового обязательства (актива). Для определения постоянного налогового обязательства (ПНО) необходимо законодательно установленную на отчетную дату ставку налога на прибыль перемножить на постоянную разницу, которая появилась в отчетном периоде.

Данные обязательства в бухгалтерских отчетах формируются на счете доходов и расходов (с открытым к ним субсчетом «Постоянное налоговое обязательство»). Данный счет находится в корреспонденции с кредитом счета, предназначенным для расчета налогов и сборов.

Пример. Представительские расходы компании на 6 месяцев в бухгалтерском учете (С_{бу}) составили 25 000 рублей. Расходы на заработную плату сотрудников - 375 000 рублей.

Исходя из представленных данных рассчитаем размер постоянной разницы и сумму постоянного налогового обязательства.

В налоговом учете, представительские расходы принимаются в размере 4% от стоимости рабочей силы (ст. 264 п. 2 НК РФ) или в размере 15 000 рублей (375 000 руб. * 4%). Из этого следует, что постоянная разница (сумма превышения фактических расходов над их нормированной стоимостью) составила:

$$С_{бу} = 25\ 000\ \text{руб.} - 15\ 000\ \text{руб.} = 10\ 000\ \text{руб.}$$

Сумма постоянного налогового обязательства составила:

$$\text{ПНО} = 10\ 000\ \text{руб.} \times 24\% = 2\ 400\ \text{руб.}$$

Отразим хозяйственную операцию бухгалтерской проводкой:

Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Следующий вид разницы – временной. Помимо них, рассмотрим формирование отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Когда доходы и расходы за один отчетный период составляет бухгалтерскую прибыль (убыток), а в другом или в другие отчетные периоды отражает налогооблагаемый доход, то такие разницы называются временными. Временные разницы бывают двух видов. Это зависит от степени их влияния на налогооблагаемый доход.

Доходы и расходы, которые снижают бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемый доход в следующие отчетные периоды представляют собой вычитаемые временные.

Данный вид разницы образует отложенные налоговые активы. Для определения суммы показателя отложенного налогового актива необходимо ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату умножить на вычитаемую разницу.

Для учета отложенных налоговых активов предназначен счет 09 «Отложенные налоговые активы», учитываемые по дебету в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» по кредиту. Отложенные налоговые активы уменьшают сумму налога, подлежащего уплате в бюджет из – за снижающихся вычитаемых временных разниц в следующих отчетных периодах.

Пример. ООО «ТК «Белнефть» приняла к бухгалтерскому учету 10 декабря, основной актив с первоначальной стоимостью 160 000 рублей. Срок полезного использования - 4 года. Амортизация по этой статье основных средств формируется в бухгалтерском учете на основе суммы чисел лет полезного использования, а в налоговом учете - с помощью линейного метода.

На основании данных необходимо рассчитать размер годовой амортизации в бухгалтерском учете ООО «ТК «Белнефть» и в налоговом учете в течение срока полезного использования основных средств, суммы вычитаемых временных разниц, отложенного налогового актива. После расчета составим записи хозяйственных операций (табл. 8).

Доходы и расходы, которые увеличивают в текущем отчетном периоде бухгалтерскую прибыль и в последующие отчетные периоды налогооблагаемый доход называют налогооблагаемыми временными разницеми.

Образование налогооблагаемых временных разниц способствуют образованию отложенных налоговых обязательств. Для того, что определить сумму отложенного налогового обязательства необходимо ставку налога на прибыль, установленную законодательством и действующую на отчетную дату умножить на налогооблагаемую временную разницу.

Таблица 8

Расчет суммы годовой амортизации, признаваемую в бухгалтерском учете
ООО «ТК «Белнефть» и в целях налогообложения

Год срока полезного использования объекта основных средств	Сумма годовой амортизации, признанная в бухгалтерском учете	Сумма годовой амортизации, признанная в целях налогообложения	Вычитаемая временная разница (гр. 2-гр. 3)	Отложенный налоговый актив (гр. 4 х 24 %)	Сумма погашенного отложенного налогового актива (гр. 6 х 24 %)	Сумма погашенного отложенного налогового актива (гр. 6 х 24 %)	Корреспонденция счетов		Сумма руб.
							Дт	Кт	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1-ый год	64000	40000	24000	5760	-	-	09	68	5760
2-ой год	48000	40000	8000	1920	-	-	09	68	1920
3-ий год	32000	40000	-	-	8000	1920	68	09	1920
4-ый год	16000	40000	-	-	24000	5760	68	09	5760

Для учета отложенных налоговых обязательств представлен синтетический счет 77 «Отложенные налоговые обязательства» по кредиту в соответствии со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» по дебету. Так как в следующие отчетные периоды налогооблагаемые временные разницы снижаются или полностью погашаются, то отложенные налоговые обязательства, которые увеличивают задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль, снижаются или полностью возмещаются.

В налоговом учете расход по налогу на прибыль подразделяется на условный и текущий.

Первый вид налога (УРНП) отражается на основе бухгалтерской прибыли (убытка) как сумма налога на прибыль, отраженной в бухгалтерских отчетах вне зависимости от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Второй же вид налога (УДНП) рассчитывается путем умножения ставки налога на прибыль, установленной законодательством и действующей на отчетную дату на величину бухгалтерской прибыли (убытка), созданной в отчетном периоде.

По дебету (кредиту) счета 99 «Прибыль и убытки» формируется сумма начисленных условных расходов (условных доходов).

Налог на прибыль, который принадлежит уплате в бюджет в отчетном периоде, на основе налогооблагаемого дохода называется текущим налогом на прибыль. Стоимость условного дохода, скорректированного на сумму фиксированных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств за отчетный период называется текущим подоходным налогом (текущим налоговым убытком).

Пример. На основании бухгалтерского учета бухгалтерская прибыль ООО «ТК «Белнефть» в третьем квартале 2017 г. (прибыль до налогообложения) составила 378300 руб.

При этом:

- в бухгалтерском учете величина представительских расходов, больше, чем в налоговом. В бухгалтерском учете они равны 129000 рублей, а в целях налогообложения - 120000 рублей. Это послужило образованию постоянной разницы, которая составила 9000 рублей (129000 - 120000.);

- в налоговом учете величина амортизации основных средств, меньше, чем в бухгалтерском. В бухгалтерском ее стоимость равна 162000 руб., а в налоговом учете - 156 000 рублей. Рассчитывая вычитаемую временную разницу получаем 6 000 рублей (162000 - 156000);

- налогооблагаемая временная разница равна 7500 рублей из – за того, что проценты доходов в виде дивидендов от участия в уставном капитале другой компании были начислены, но не получены.

На следующем примере определим условные и текущие расходы по налогу на прибыль в ООО «ТК «Белнефть».

Условный подоходный налог равен ставке налога на прибыль умноженной на бухгалтерскую прибыль, полученную в отчетном периоде:

$$378300 \text{ руб.} \times 20 \% : 100 \% = 75660 \text{ руб.}$$

Постоянное налоговое обязательство равно ставке налога на прибыль умноженной на постоянную разницу:

$$9000 \text{ руб.} \times 20 \% : 100 \% = 1800 \text{ руб.}$$

Отложенный налоговый актив равен ставке налога на прибыль умноженной на вычитаемую временную разницу:

$$6000 \text{ руб.} \times 20 \% : 100 \% = 1200 \text{ руб.}$$

Отложенное налоговое обязательство равняется ставке налога на прибыль умноженной на налогооблагаемую временную разницу:

$$7500 \text{ руб.} \times 20 \% : 100 \% = 1500 \text{ руб.}$$

Текущий налог на прибыль составит:

$$75660 \text{ руб.} + 1800 \text{ руб.} + 1200 \text{ руб.} - 1500 \text{ руб.} = 77160 \text{ руб.}$$

Отразим данный расчет, применив хозяйственные операции (табл. 9).

Таблица 9

Расчет условного расхода по налогу на прибыль и текущий налог на прибыль в ООО «ТК «Белнефть».

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	Отражена сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период	99 субсчет «Условный расход по налогу на прибыль»	68.2	75660
2	Отражена сумма постоянного налогового обязательства (по представительским расходам за отчетный период)	99 субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	68.2	1800
3	Отражена сумма отложенного налогового актива, выявленного за отчетный период (по амортизации)	09	68.2	1200
4	Отражена сумма отложенного налогового обязательства, выявленного за отчетный период (по процентному доходу)	68.2	77	1500

Из этого следует, что важным в определении финансовых результатов ООО «ТК «Белнефть» является и определение задачи налогового учета. Она состоит в формировании наиболее верной и точной информации каждой хозяйственной операции, которая подлежит учету со стороны налогообложения. Учетная политика определяет правильность исчисления налоговой базы. Поэтому в ней должна быть отражена информация по методам первичного наблюдения, способам измерения затрат и по группировке статей доходов и расходов. В ООО «ТК «Белнефть» в части ведения налогового учета необходимо просмотреть следующие элементы: каким способом оцениваются отдельные активы и обязательства; каким способом происходит начисление амортизации; каким образом происходит создание резервов; когда и как происходит уплата авансовых платежей; какие используются формы аналитических регистров налогового учета, а также другие решения, необходимые для компании налогового учета. Немаловажным является учет постоянных и временных разниц, которые образуются, когда бухгалтерская прибыль (убыток) отличается от налогооблагаемой прибыли (убытка) отчетного периода.

2.5. Представление информации о финансовых результатах в бухгалтерской и налоговой отчетности

«Отчет о финансовых результатах» в анализируемой фирме выступает необходимым элементом показателя деловой активности. Отчет о финансовых результатах одна из форм бухгалтерской отчетности, который показывает величину экономических результатов за определенный период. Особо внимание, как значимой части бухгалтерской отчетности, уделяется рассмотрению показатели прибылей и убытков.

Содержащаяся информация в данном отчете показывает уровень деловой активности компании. Также эти данные необходимы для оценки финансового состояния, платежеспособности и устойчивости компании.

Доходы и расходы являются составляющей частью финансовых результатов в бухгалтерском учете деятельности компании.

Цель данной формы - показать, каким образом, за отчетный период в компании образовалась чистая прибыль или убыток.

Существует ряд требований, который предъявляются к пользователям по составлению отчета о финансовых результатах:

1) показатели формируются с начала года до отчетной даты нарастающим итогом:

- за I квартал с 1 января по 31 марта года включительно;
- за 6 месяцев с 1 января по 30 июня включительно;
- за 9 месяцев с 1 января по 30 сентября включительно;
- за год с 1 января по 31 декабря включительно;

2) так как отчет заполняется в тысячах (миллионах) рублей, то цифры указывают без десятичных знаков после запятой;

3) круглые скобки предназначены для отрицательных показателей;

4) если суммы незначительны, то можно не отображать их в отдельных строках;

5) показатели отчетного периода отражаются в сравнении к предшествующему году.

Документы, которые используются при формировании отчета о финансовых результатах - главная книга, журналы-ордера аналитические и синтетические данные. Счета, используемые при формировании отчета - 99 «Прибыли и убытки», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и 68 «Расчеты с бюджетом». Все аналитические счета должны быть определены таким образом, чтобы аналитический учет соответствовал требованиям заполнения отчета о финансовых результатах.

Далее проанализируем каким образом в бухгалтерской отчетности осуществляется представление информации о финансовых результатах.

- «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (минус НДС, акцизы и аналогичные обязательные платежи)» отражаются строкой 2110. Данный показатель отражает выручку исследуемого предприятия, полученную от обычного вида деятельности, то есть выполнения работ и оказания услуг.

В отчете исследуемой компании выручка раскрывается общей суммой без дополнительных расшифровок. Но если само руководство компании считает необходимым тот факт, что пользователям отчетности необходимо точно знать, насколько тот или иной вид деятельности приносит прибыль, то тогда можно расшифровать доходы и расходы от каждого вида деятельности. Для такой расшифровки необходимо добавление новых строк. Только существенные и значимые доходы компании подлежат расшифровке. Для этого необходимо выявить уровень существенности. Данный элемент экономического субъект сам определяет для себя и закрепляет это в своей учетной политике. Выручка составила в 2015 г. -79367 тыс. руб., в 2016 г.- 77822 тыс. руб. и в 2017 г. - 91830 тыс. руб.

Выручку берут с Учет курсовых разниц, скидки или наценки, проценты, которые платит покупатель за рассрочку платежа – все это относится к сумме выручки. Из выручки вычитают только НДС, акцизы и экспортных пошлины.

- «Себестоимость продаж», указанная в строке 2120 отражает затраты анализируемой фирмы, связанные с приобретением горюче – смазочных материалов и автомобильных средств. Иными словами, это все те затраты, которые относятся к обычному виду деятельности в соответствии п.5 ПБУ 10/99 «Расходы компании». Себестоимость составила в 2015 г. – 57827 тыс. руб., 2016 г. – 57928 тыс. руб., и в 2017 г. - 63231 тыс. руб.).

- «Валовая прибыль» строки 2100 является определяет промежуточный итог. Валовая прибыль определяется как разница между выручкой и себестоимостью. Валовая прибыль составила 21540 тыс. руб. в 2015 г, 19894 тыс. руб. в 2016 г., и 28599 тыс. руб. в 2017 г.

- «Коммерческие расходы», отраженные в строке 2210 отражает те затраты, которые непосредственно связаны со передачей продукции покупателю (затраты на рекламу, хранение и перевозку готовой продукции). Данную строку отражают только те компании, которые списывают коммерческие расходы на себестоимость реализованной продукции в отчетном периоде. Коммерческие расходы в исследуемой фирме составили 15781 тыс. руб. в 2015 г, 17362 тыс. руб. в 2016 г. и 26831 тыс. руб. в 2017 г.).

- строка 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» по строке 2200 отражает финансовый результат от выполнения работ и оказания услуг. Его бухгалтер в анализируемой компании определяет на основании данных отчета о финансовых результатах по следующей формуле: строка 2200 = строка 2110 – строка 2120 – строка 2210 – строка 2220. Таким образом, прибыль (убыток) от продаж составил в 2015 г. – 5759 тыс. руб., в 2016 г. – 2532 тыс. руб. и в 2017 г. – 1768 тыс. руб.

Однако строку 2200, можно заполнить исходя из оборота счета 90 «Прибыль (убыток) от продаж» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

- «Прочие доходы», указанные в строке 2340 отражают доходы, которые получены от прочей деятельности, например от продажи основных средств и материально-производственных запасов, от сдачи имущества в аренду, от суммы кредиторской задолженности, с истекшим сроком исковой давности, компенсации за убытки, причиненные предприятию, а также излишки при инвентаризации. Прочие доходы составили в 2015 г. – 267 тыс. руб., в 2016 г. – 4342 тыс. руб. и в 2017 г. - 3821 тыс. руб.)

- «Прочие расходы» в строке 2350 показывает остаточную стоимость, реализованных активов, штрафы, пени, неустойки, уплаченные исследуемым хозяйствующим субъектом, суммы дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности, арендная плата, за предоставленное анализируемой фирмой имущество и прочее. Прочие расходы составили в

2015 г. – 127 тыс. руб., в 2016 г. – 3160 тыс. руб., и в 2017 г.- 3063 тыс. руб.).

- «Прибыль (убыток) до налогообложения» по строке 2300 выявляет финансовый результат деятельности исследуемой фирмы за отчетный период. Это не что иное, как «бухгалтерская» прибыль или убыток хозяйствующего субъекта. Данная строка рассчитывается по данным отчета о финансовых результатах по следующей формуле: Строка 2300 = строка 2200+ строка 2320– строка 2330) + строка 2340– строка 2350.

Прибыль (убыток) до налогообложения в анализируемой компании составил в 2015 г.- 5899 тыс. руб., в 2016 г. – 3714 тыс. руб. и в 2017 г. - 2526 тыс. руб.

- «Чистая прибыль (убыток)», отраженная в строке 2400, отражает чистую прибыль (убыток) компании. Для составления промежуточной финансовой отчетности сумма чистой (нераспределенной) прибыли (чистый (непокрытый) убыток) отчетного периода формируется на основе аналитических данных бухгалтерского учета на счете 99 «Прибыль и убытки». То есть это ничто иное, как фактический остаток на счете 99 на конец отчетного периода.

По кредиту счета 99 отражается чистая прибыль, а по дебету убыток. При составлении годовой финансовой отчетности на конец отчетного года счет 99 должен быть закрыт. При таком исходе, отчета за декабрь чистая прибыль (убыток) отчетного года списывается по кредиту(дебету) счета 99 в счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Чистая прибыль исследуемой фирмы составила в 2015 г. – 5250 тыс. руб., в 2016 г. - 3021 тыс. руб. и в 2017 г. – 1584 тыс. руб.).

Что касается представления информации о финансовых результатах в налоговой отчетности, то можно отметить следующее.

1. Расчет налога на прибыль в ООО «ТК «Белнефть»

Код строки 010 «Доходы от реализации» равняется кредиту оборота счета 90.1.1 без НДС. – 918306644 руб. в 2017 г.

Код строки 020 «Внереализационные доходы» равняется Кр. об. счета 90.1.1. без НДС – 63827 руб. в 2017 г.

Код строки 030 «Расходы, уменьшающие сумму доходов от реализации» равняется Дт об. счета 90.2.1. + Дт об. счета 90.7.1. + Дт об. счета 90.8.1 – 92445213 руб. в 2017 г.

Код строки 040 «Внереализационные расходы» равняется Дт об. счета 91.2 очищенный от расходов, которые не попадают под налогообложение – 128324 руб. в 2017 г.

Код строки 060 «Итого прибыль (убыток)» равняется разнице между суммой доходов и расходов - 679066 руб. в 2017 г.

Код строки 100 «Налоговая база» дублируется цифра из кода строки 060 «Итого прибыль (убыток)».

Код строки 140 «Ставка налога» равна в анализируемой фирме 20%, из них 3% в федеральный бюджет и 17% в бюджет субъектов РФ.

2. Доходы от реализации и внереализационные доходы

Код строки 010 «Выручка от реализации» - 91830644 руб. в 2017 г. реализация без НДС – очищенный оборот 90.1.1 от НДС. В том числе выручка от реализации собственного производства 43166 руб. и 91787478 руб. в 2017 г. выручка от реализации имущественных прав.

Код строки 040 «Итого сумма доходов от реализации» составила 91830644 руб. в 2017 г.

Код строки 100 «Внереализационные доходы – всего» 63827 руб. в 2017 г. Из них 5216 руб. стоимость излишков материально-производственных запасов и прочего имущества.

3. Расходы, связанные с производством и реализацией, внереализационные расходы и убытки, приравняемые к внереализационным расходам.

Код строки 010 «Прямые расходы, относящиеся к реализованным товарам» - себестоимость самостоятельно проданных товаров – 126210 руб. в 2017 г.

Код строки 020 «Прямые расходы в торговле» - себестоимость перепроданных товаров оптом и в розницу – 21405214 руб. в 2017 г., в том числе 21401153 руб. стоимость реализованных покупных товаров.

Код строки 040 «Косвенные расходы» всего 431260 руб. в 2017 г. записывается как сумма Дт об. счета управленческих расходов, в том числе 61124 руб. сумма налогов и сборов, страховых взносов и т.д.

Таким образом, отчет о финансовых результатах относится к числу важнейших форм отчетности исследуемой компании. Его значение определяется ролью прибыли, так как показатели финансовых результатов, приведенные в этой форме, характеризуют абсолютную действенность экономического субъекта по всем направлениям его деятельности. Они составляют основу экономического развития предприятия и укрепления его финансовых отношений со всеми участниками коммерческого дела. В декларации по налогу на прибыль ООО «ТК «Белнефть» показывает в добровольном порядке исчисленную прибыль, полученную в процессе обработки, анализа и синтеза финансовых документов с помощью регистров, и планов-счетов бухучета, а также сумму налога с дохода, необходимого к уплате в бюджет. Достоверность всей финансовой информации, представленной в декларации, подтверждается подписью руководителя и скрепляется печатью компании.

ГЛАВА 3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО «ТК «БЕЛНЕФТЬ»

3.1. Перспективы развития бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов в ООО «ТК «Белнефть»

На сегодняшний день основной проблемой учета финансовых результатов анализируемой фирмы является неполнота и своевременность их отражения в бухгалтерском и налоговом учете. В результате изучения этой проблемы было обнаружено, что данная фирма, как и большинство других организаций, отражает свои имеющиеся расходы и доходы в полном объеме, при чем расходы отражены более полно, чем доходы.

Расходы отражаются более полно, из-за того, что их труднее скрыть из-за жесткого государственного контроля. Таким образом, бухгалтер, который сознательно увеличивает объем расходов за ненадлежащее отображение данных о расходах, понесенных в течение отчетного периода, сознательно искажает финансовый результат исследуемой фирмы за отчетный период, тем самым уменьшая налоговую базу - облагаемый налогом доход.

Таким образом, одной из возможных проблем для данной компании является искажение финансовых результатов посредством мошеннических действий, которые осуществляются за счет занижения выручки от продаж в виде:

- занижение в учетной документации, данных о доходах, снижение количества проданных товаров, снижение отпускной цены товаров или проведение бартерных сделок по сниженным ценам;

- недооценка информации, принятой для бухгалтерских документов: по фактически полученной выручке; снижение стоимости дохода для аренды основных средств; осуществляемые товарные операции через наличные платежи и т. д.

Компания может вести двойную бухгалтерию, для отчета перед налоговой службой имеется одни показатели, тогда как настоящие скрываются в сейфе, и о них мало кто знает. Это значит, что документы, предоставляемые в налоговые органы, позволяют сэкономить значительную сумму.

В этой связи необходимо создать подразделение внутреннего аудита в анализируемой фирме, подчинившись непосредственно руководителю предприятия. Одной из главных задач этого подразделения будет являться проведение периодических аудитов образования и распределения прибыли. Для решения главных задач системы внутреннего контроля необходима организованная, техническая, технологическая, информационная поддержка контрольной деятельности.

Организационная поддержка контроля связана с рационализацией отношений между сотрудниками, отделами, службами, контролем, упорядочением производственной компании для обеспечения внедрения эффективных форм и методов контроля.

Как и любая система, система внутреннего контроля должна иметь качества, отличные от качества отдельных элементов.

Основные качества системы управления включают следующее:

а) компания - способность быстро реагировать на управление и нарушать воздействие;

б) избирательность - способность обеспечить выбор объекта и информации для наблюдения и работы;

в) гибкость и скорость - способность быстро и легко адаптироваться к устойчивым изменениям в процессе производства;

г) рациональность - способность находить оптимальные решения для компании и реализации контроля; способность преодолевать недостатки отдельных элементов системы управления.

Одновременно с предлагаемой системой внутреннего аудита в исследуемой компании также рекомендуется улучшить систему учета и распределения прибыли.

В данной фирме текущий план счетов соответствует этим условиям, но для обеспечения более точной и полной информации рекомендуется оптимизировать метод отражения для следующих учетных записей:

Счет 99 «Прибыль и убытки» в анализируемой компании должен вестись таким образом, чтобы он отражал информацию для составления подробного отчета о финансовых результатах.

На счете 90 «Продажи» должны отражаются показатели продаж, ее стоимость, фиксированные постоянные издержки (общие и коммерческие), показаны чистая прибыль (убыток), которая переносится на счет «Прибыль и убытки».

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» финансовые результаты других операций идентифицируются и перечисляются на счет 99 «Прибыль и убытки». Непосредственно по этому счету данная фирма отражает результаты других финансовых операций и всех других доходов и прибыли, расходов и убытков, что позволяет сформировать баланс на этом счете, равный чистой прибыли или убыткам. Следовательно, подробная аналитическая и синтетическая информация для подготовки отчета о финансовых результатах формируется на двух счетах: «Продажи» и «Прочие доходы и расходы». Нет никаких неудобств для формирования необходимой информации, потому что нетрудно передать расширенные данные из счета «Продажи» в учетную запись «Убытки и убытки» и сгенерировать всю информацию о первом, чтобы скомпилировать отчет по финансовым результатам.

Также предлагается изменение метода учета изменений чистой прибыли и текущего использования в отчетном году. Чистая прибыль на конец отчетного года переносится на кредит по счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Выявленная потеря в одно и то же время

переносится на дебет указанной учетной записи. Учет прибылей и убытков осуществляется на отдельных субсчетах. В течение отчетного года дебетование субсчета «Нераспределенная прибыль» учитывает отчисления в резервный фонд и другие фонды специального назначения, напрямую используя прибыль для различных целей, не увеличивающих активы предприятия. В конце концов, все сводится к единственной заключительной записи, которая закрывает счет «Прибыль и убытки» на дату годового отчета.

В этой ситуации более чем когда-либо требуется компетентный учет и справедливое распределение конечных результатов хозяйственной деятельности предприятия. С этой целью в целях повышения действенности контроля за формированием и использованием финансовых результатов, а также для повышения надежности учетных данных по учету можно использовать и создать систему внутреннего аудита в исследуемой фирме, как уже было приложено выше. Было бы и логично использовать возможность снижения налогооблагаемой базы для расчета подоходного налога, предусмотренного действующего законодательства, в виде создания резервных резервов из прибыли отчетного года, таких как: резерв по сомнительным долгам; резерв под обесценение инвестиций в ценные бумаги.

Резерв по сомнительным долгам создается в компаниях по результатам инвентаризации дебиторской задолженности. Сомнительный долг признается дебиторской задолженностью, которая не возвращается в сроки, установленные договором, и не обеспечивается соответствующими гарантиями. По истечении срока исковой давности дебиторская задолженность, а также другие долги, нереалистичные для взыскания, списываются по решению руководителя компании за счет резервов сомнительных долгов.

Если к концу года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв не будет использоваться ни в какой части, неизрасходованные суммы будут добавлены к прибыли соответствующего года.

В процессе мониторинга и совершенствования учета финансовых результатов ООО «ТК «Белнефть» необходимо определить в учетной записи учета прибылей и убытков, чтобы определить правильность записей на счете 99 «Прибыль и убытки».

В процессе контроля за формированием финансовых результатов необходимо сосредоточить внимание на главном бухгалтере фирмы на соответствие установленным задачам по производству и реализации продукции и устранению всех видов незапланированных расходов и убытков. Для этого исследуемая компания должна использовать оперативное устранение допущенных накладных расходов и убытков или их предотвращение (штрафы, штрафы, штрафы, дефицит, закрытие счетов в конце года).

Должное внимание в данной фирме следует уделить правильности расчета финансовых результатов и реальности каждой записи на аналитических счетах на счет 99 «Прибыль и убытки». Проверяя данные по счетам продаж и другим доходам, и расходам (90, 91), определить правильность расчета прибыли и убытков от продажи продукции, основных средств и других активов, выполнения работ и оказания услуг стороне, которые затем отражаются в существующих аналитических счетах на счет 99 «Прибыли и убытки».

На основании первичных документов (накладных, счетов-фактур, квитанций о поступлении, банковских выписок и т.д.) главный бухгалтер исследуемой компании должен согласовывать данные, отраженные в отчете о финансовых результатах по статье «Выручка», с данными такой прибыли и от каких объектов продажи, степень выполнения плана, причины его невыполнения или чрезмерного исполнения.

Главный бухгалтер данной фирмы также должен обратить пристальное внимание на:

- правильность бухгалтерского учета и формирование полной стоимости реализованной продукции (работ, услуг);

- правильность бухгалтерского учета и полноту отражения выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- правильность оценки проданных товаров (работ, услуг);
- обоснованность и правильность учета прочих доходов и расходов (подлежат дискреционности и используются для погашения банковских кредитов, развития производственной и иной планируемой деятельности, а также создания фондов экономического стимулирования, резервного фонда).

Финансовый результат производственной и финансовой деятельности анализируемой компании, выраженный в виде прибыли или убытков, должен систематически характеризоваться на протяжении всего календарного года.

Для устранения выявленных недостатков в компании контроля за финансовыми результатами внутри предприятия в фирме необходимо осуществить ряд мер, направленных на повышение результативности его реализации.

При согласовании данных, отраженных в отчете о финансовых результатах по позиции «Выручка», с данными Главной книги, предлагается, чтобы главный бухгалтер ООО «ТК «Белнефть» внес следующие изменения. Для анализа необходимо включить данные отчетности и предыдущие периоды, а также информацию из аналитического учета на счет 99 «Прибыль и убытки».

В анализируемой фирме следует установить, надлежащим ли образом они зачисляются за счет фермы и непосредственно на счет прибылей и убытков, не было ли нарушений существующих резервов при списании сумм за потери. Например:

1. Затраты по аннулированным производственным заказам на товар.

Требуется определить причины отмены заказов и лиц, виновных в убытках, связанных с убытками, главный бухгалтер должен обеспечить наличие решения суда, арбитража или других соответствующих полномочий для их взыскания.

2. Суммы сомнительных долгов по расчетам с другими предприятиями, физическими лицами, подлежащими оговорке в соответствии с законодательством. Необходимо проверить законность таких списаний, выяснить, были ли приняты администрацией анализируемой фирмы меры по привлечению к ответственности тех, кто несет ответственность за пропуски ограничений. Такие списания указывают на недостаточно эффективную работу по учету.

Проверка данных об убытках, точность расчета убытков, с учетом не только выручки, но и расчетных сумм. Проверяется правильность подготовки, излагаются меры по сокращению и предотвращению неоперационных потерь, штрафов, большинство из которых являются штрафами за нарушение контрактов на поставку.

Кроме того, одним из основных направлений совершенствования учета финансовых результатов в данной компании является упрощение процедуры построения отчетов о финансовых результатах, исключая дополнительные расчеты, перегруппировку и использование дополнительных регистров.

Текущий план счетов предлагает сначала отразить в системе счетов валовой доход: Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и клиентами» Кредитный счет 90 «Продажи».

Затем рассчитывается чистый доход: Дебет счета 90 «Продажи» Кредит на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Таким образом, при дебете и кредите счета 90 «Продажи» отражены фиктивные обороты, равные сумме действующих налогов, что не позволяет увидеть сумму, переведенную на счет прибыли и убытка непосредственно на счет.

Выход прост: на счете 90 «Продажи» в исследуемой фирме необходимо отразить чистый доход напрямую. Для этого предлагается изменить учетные записи и последовательность исчисления показателей:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и клиентами» Кредитный счет 90 «Продажи» - сумма чистой выручки;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и клиентами» Кредит на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» - в размере действующих налогов (налог на добавленную стоимость, акцизы и аналогичные обязательные платежи).

Контроль хозяйственных операций по формированию финансовых показателей анализируемой компании и использование прибыли, дополненной этими рекомендациями по устранению выявленных недостатков, позволит руководству устранить недостатки, выявленные в современной компании контроля, и повысить рентабельность экономики в целом.

Следующее предложение направлено на совершенствование налогового учета финансовых результатов.

Одной из главных целей должностных лиц, ответственных за организацию налогового учета в анализируемой фирме, является точное определение категорий имущества, используемых при непосредственном выполнении работ, услуг и персонала, чья заработная плата должна включаться в прямые расходы организаций. Если в процессе расчета произойдет ошибка, необходимо пересчитать налоговую базу и задолженность перед бюджетом. Занижение базы может происходить в случае, когда расходы, которые должны быть прямыми, будут включены в косвенные и списываются для снижения налоговой базы независимо от продажи готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг и объема незавершенного производства.

Сумма прямых расходов, понесенных в отчетном или налоговом периоде, также уменьшает доходы от продажи отчетного (налогового) периода, за исключением прямых расходов, выделяемых на незавершенное производство.

Для исследуемой компании можно предложить метод учета, который должен использоваться для дополнительно введенных внебалансовых «налоговых» счетов в учетном плане счетов, в котором необходимо вести учет доходов и расходов в контексте требований главы 25 НК РФ. Обороты и

остатки на этих счетах не будут отражаться в бухгалтерских реестрах и финансовой отчетности. В этом случае бухгалтер может одновременно делать запись на соответствующем субсчете налогового счета при проведении любой транзакции в бухгалтерском учете.

Система налогового учета, рекомендованная Федеральной налоговой службой России, основана на создании массива промежуточных расчетных регистров. Эти регистры предназначены для отражения и хранения информации о порядке осуществления налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы, в порядке, установленном главой 25 Налогового кодекса. В то же время промежуточные показатели являются показателями, для которых соответствующие отдельные строки в декларации не указаны.

Для компании налогового учета необходимо использовать систему аналитических регистров налогового учета (далее - налоговые регистры).

Налоговые регистры - краткие формы систематизации налогового учета для отчетного (налогового) периода, сгруппированные в соответствии с требованиями гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета (статья 314 Налогового кодекса Российской Федерации).

Таким образом, регистры отражают данные из первичных документов или учетных регистров. Формы налоговых регистров должны разрабатываться самостоятельно и утверждаться в качестве приложения к учетной политике. Если компания выполняет операции, которые одинаково учитываются как в бухгалтерском, так и в налоговом учете, тогда нет необходимости разрабатывать специальные налоговые регистры.

В этом случае при формировании налоговой базы можете использовать учетные данные. Однако при учете отдельных бизнес-операций в анализируемой фирме требования бухгалтерского учета и налогового учета не совпадают. В этой связи необходимо разработать налоговые регистры

Необходимо помнить, что Налоговый кодекс РФ устанавливает обязательные реквизиты, которые должны содержать налоговые регистры (абз.13 ст. 313):

- наименование регистра;
- период (дата) составления;
- измерители операции в натуральном и в денежном выражении;
- наименования хозяйственных операций;
- подпись лица, ответственного за составление указанных регистров.

Таким образом, рекомендуется уделить особое внимание усилению контрольных функций пользователей бухгалтерских программ для механизма закрытия счетов на счете 99 «Прибыль и убытки». В конце концов, главной и самой важной проблемой данной фирмы, как и у большинства российских компаний, является искажение финансовых результатов за счет снижения доходов и увеличения расходов, что снижает налогооблагаемый доход и сумму уплаченного налога на прибыль. Еще одной важной проблемой при учете финансовых результатов в исследуемой компании в настоящее время является отсутствие единой информационной общенациональной базы данных, и стандартов учета и контроля расходов, и доходов организаций. Это обстоятельство приводит к уклонению от уплаты налогов.

3.2. Совершенствование работы по наращиванию финансовых результатов в ООО «ТК «Белнефть»

В условиях рыночной экономики управление финансовыми показателями играет центральную роль в деловой жизни хозяйствующих субъектов. Финансовое состояние характеризуется безопасностью финансовых ресурсов, необходимых для нормального функционирования, целесообразного размещения и эффективного использования их. Целью управления финансовыми результатами является своевременное выявление и

устранение недостатков в развитии компании, поиск резервов для улучшения финансового состояния компании и обеспечение финансовой стабильности ее деятельности.

Эффективная деятельность анализируемой фирмы, стабильные темпы ее работы и конкурентоспособность в текущих экономических условиях во многом определяются качеством финансового управления. Оно включает в себя финансовое планирование и прогнозирование с такими обязательными элементами, как бюджетирование и бизнес-планирование, разработка инвестиционных проектов, компания управленческого учета, регулярный комплексный финансовый анализ и на его основе решение проблем платежеспособности, финансовой устойчивости, преодоление возможного банкротства предприятия.

Для увеличения финансовых результатов в исследуемой компании существуют три этапа работы: аналитические, организационные и функциональные.

- на первом этапе фирма выделяет и количественно оценивает запасы;
- на втором, в компании разрабатывают комплекс организационных, экономических и социальных мер, обеспечивающих использование выявленных запасов;
- на третьем этапе практически реализуют предложенные меры и контролируют их реализацию.

При расчете резервов роста прибыли из-за возможного увеличения объема продаж используются результаты анализа продаж.

Сумма прироста резервов при увеличении объема продаж продукции рассчитывается по формуле:

$$R(\Pi/V) = \Pi_i * R\Pi_{ki} \quad (2)$$

где: $R(\Pi/V)$ - резерв роста прибыли за счет увеличения объема продажи продукции;

Π_i - плановая сумма прибыли на единицу i -й продукции;

$Р\Pi_{ki}$ - количество дополнительно реализованной продукции в натуральных единицах измерения.

Если прибыль рассчитана на рубль товарной продукции, сумма резерва ее роста за счет увеличения объема реализации определяется по формуле:

$$R(\Pi/V)=PV*\Pi/V \quad (3)$$

где: PV - возможное увеличение объема реализованной продукции, руб.;

Π - фактическая прибыль от реализации продукции, руб.;

V - фактический объем реализованной продукции, руб.

Сравнение возможного объема продаж, установленного по результатам маркетинговых исследований, с производственными возможностями компании, позволяет прогнозировать увеличение объема производства и продаж компании на 5% в следующем году.

Рассчитаем резерв роста прибыли за счет роста объема продажи продукции исследуемой фирмы по формуле (3).

Имеем:

$$PV = 91830 \text{ тыс. руб.} * 5\% = 4592 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Pi = 1768 \text{ тыс. руб.}$$

$$V = 91830 \text{ тыс. руб.}$$

$$R(\Pi/V) = 4592*(1768/91830) = 88 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, увеличив объем продажи продукции на 5% анализируемая фирма увеличит свою прибыль на 88 тыс. руб.

Для определения и расчета резервов роста прибыли за счет снижения стоимости можно использовать способ сравнения. В этом случае для количественной оценки запасов очень важно выбрать базу сравнения. В качестве такой базы могут быть уровни использования определенных видов производственных ресурсов:

- плановые и нормативные, достигнутые в передовых компаниях;
- база фактически достигла среднего уровня во всей отрасли;
- фактически достигнуты в передовых компаниях зарубежных стран.

Существуют и другие резервы роста прибыли: экономия живого труда достигается за счет более экономного и рационального использования средств для оплаты труда работников и сотрудников. Основными резервами снижения затрат на рабочую силу в исследуемой компании являются:

- внедрение научно-технического прогресса и организационных мер, которые приведут к увеличению производительности труда и снижению интенсивности труда;
- сокращение чрезмерного количества сотрудников;
- устранение и предотвращение выплаты сверхурочных, полного дня и взаимозаменяемого времени простоя и т. д.

Динамика рыночного спроса оказывает существенное влияние на уровень анализируемой фирмы. Она одновременно определяется темпами роста населения, уровнем доходов потребителей и размерами цен на продукцию. Товары предприятия, пользующиеся большим спросом, характеризуются более высоким уровнем рентабельности.

Влияние на прибыль структуры рынка, на котором работает компания, явно проявляется в условиях ограниченности товаров. В то же время, по мере роста концентрации продукции на рынке, ее рентабельность уменьшается, поэтому данная анализируемая компания должно активизировать свою деятельность в направлении изучения спроса на конкретный тип продукта.

В ходе проведенной оценки финансовых результатов фирмы было выявлено сокращение таких основных показателей, как прибыль от продаж, прибыль до налогообложения и чистая прибыль, также за исследуемый период 2015-2017 гг. у компании выявлено сокращение показателей рентабельности. Также, было установлено, что у исследуемой фирмы

завышенные значения дебиторской задолженности, которая имела тенденцию роста с 791 тыс. руб. до 5675 тыс. руб., то есть возросла в 7 раз.

Дебиторской задолженностью является долг сторонних контрагентов, возникший в результате поставки товара, выполнения работ или оказания услуг с отсрочкой платежа. Перенос оплаты по договору может осуществиться на следующий финансовый период. С точки зрения бухгалтерского учета, дебиторская задолженность является экономической выгодой в виде оборотного актива компании. Дебиторский долг находит свое отражение в бухгалтерском балансе, в том числе дебетовое сальдо счетов, отражающих взаимодействие с поставщиками, покупателями, персоналом, государством и прочими контрагентами.

Несмотря на то, что дебиторская задолженность является активом компании, наличие значительных сумм непогашенной задолженности контрагентов связано с определенным риском из-за того, что компании-партнеры не всегда имеют возможность погасить задолженность в сроки установленных договором. Однако долг должника как актива может приносить экономические выгоды фирме, даже если есть сомнения в его немедленном погашении.

Поэтому в рамках совершенствования аналитической работы по увеличению финансовых результатов мы рассмотрим такой финансовый инструмент, как факторинг.

Суть факторинга заключается в том, что компания-фактор финансирует дебиторскую задолженность путем предоставления средств для покупок или кредитования контрагентов. Модель факторинговых операций выполняется с помощью следующих последовательных этапов:

1. Компания-поставщик (ООО «ТК «Белнефть») передает контрагенту-дебитору товар, работ или услугу;
2. Компания-дебитор оплачивает поставку частично;

3. Компания-фактор, которая является посредником при совершении этой сделки, производит полную доплату поставщику непогашенной задолженности за покупателя;

4. Компания-покупатель оплачивает оставшуюся часть долга и сумму комиссии по договору компании-фактору за предоставленный период рассрочки.

Для учета дебиторской задолженности исследуемой фирмы заключает соглашение о предоставлении факторинговых услуг, которое является трехсторонним. Его участниками является продавец долга (анализируемая фирма), компания-фактор и должник.

Исследуемая компания - владелец дебиторской задолженности обращается к факторинговой компании и предлагает приобрести долг контрагента. Компания-фактор собирает информацию о должнике и вероятном уровне его платежеспособности, рассчитывает размер их комиссии. Если принято положительное решение, заключено факторинговое соглашение, в котором должны быть указаны все основные положения, такие как размер обязательств, подлежащих передаче, условия, права и обязанности сторон в отношениях.

Согласно результатам подписанного контракта, финансирование производится по полученной задолженности должника. Факторинг действует не только как инструмент погашения долга, но и как метод управления долгом. В этом случае компания-фактор обязана проводить аналитическую деятельность, направленную на изучение платежеспособности должника и организацию бухгалтерского учета.

Важность факторинга с современным управлением дебиторской задолженностью, в том числе для анализируемой компании, трудно переоценить. В качестве мощного финансового инструмента существуют следующие основные функции факторинга:

1. Страхование возможных рисков компании позволяет обеспечить организацию в отсутствие возможности должника произвести платежи по контракту. Заключение факторингового контракта предоставит кредиторской компании возможность поддерживать оборот на соответствующем уровне, чтобы предотвратить банкротство.

2. Анализ финансовой устойчивости должника является мерой для определения уровня платежеспособности должника.

3. Финансовая поддержка связана с способностью компании организовывать работу со своими клиентами на должном уровне доверия с использованием различных программ кредитования товаров. Без поддержки в форме факторингового соглашения эти действия могут быть очень рискованными для кредиторов. Факторинг позволяет компании немедленно получать долг, не нарушая работу компании из-за отсутствия свободных денежных средств.

4. Компания системы контроля упрощает процедуру выдачи документов о поставках и своевременную передачу кредитных денег.

5. Стабилизация компании обеспечивает снижение стоимости дебиторской задолженности компании, возможность сотрудничества с новыми партнерами, создание благоприятных условий для коммерческого кредитования.

Проведем операцию осуществления факторинга для исследуемой фирмы, которое имеет по состоянию на 01.01.2018 года дебиторскую задолженность в размере 5675 тыс. руб. 01.02.2018 года анализируемая компания передала долг компании-фактору, который обеспечивает 80% от суммы договора. Ставка факторинга 17% годовых. Отсрочка платежа 90 дней. Дебиторы погасили свои долги 25 февраля.

Компания-фактор передала кредиту денежные средства после проверки документов:

5675 тыс. руб. * 0,8 = 4540 тыс. руб.

Комиссионное вознаграждение за пользование средствами факторинга составит:

$$(5675 * 0,8 * 0,17) / 365 * 24 = 51 \text{ тыс. руб.}$$

После того, как компания-дебитор погасит свой долг фактору, он перечислить разницу кредитору:

$$5675 - 4540 - 51 = 1084 \text{ тыс. руб.}$$

Операции факторинга в учете исследуемой компании будут отражены следующими корреспонденциями:

1. Отражено возникновение дебиторского долга:

Дт 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт 90.01 «Продажи» 5675 тыс. руб.

2. Отражено НДС с реализации:

Дт 90.03 «Продажи»

Кт 68.01 «Расчеты по налогам и сборам» 2216 тыс. руб.

3. Передача компании-фактору денежного требования:

Дт 76.01 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт 91.01 «Прочие доходы и расходы» 5675 тыс. руб.

4. Списано требование переданное фактору:

Дт 91.02 «Прочие доходы и расходы»

Кт 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 5675 тыс. руб.

5. Фактором перечислены денежные средства:

Дт 51.01 «Расчетный счет»

Кт 76.01 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 4540 тыс. руб.

6. Начислено комиссионное вознаграждение фактору:

Дт 91.02 «Прочие доходы и расходы»

Кт 76.01 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 51 тыс. руб.

7. Начислена сумма НДС с комиссии:

Дт 19.03 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 76.01 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 12 тыс. руб.

8. НДС принят к вычету:

Дт 68.01 «Расчеты по налогам и сборам»

Кт 19.03 «Налог на добавленную стоимость»

12 тыс. руб.

9. Возврат денежных средств фактору:

Дт 76.01 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт 51.01 «Расчетный счет»

1084 тыс. руб.

Журнал хозяйственных операций по операции факторинга в фирме представим в таблице 10.

Таблица 10

Журнал хозяйственных операций по операции факторинга в

ООО «ТК «Белнефть»

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.
	Дебет	Кредит	
Отражено возникновение дебиторского долга	62.01	90.01	5675
Отражено НДС с реализации	90.03	68.01	2216
Передача компании-фактору денежного требования	76.01	91.01	5675
Списано требование переданное фактору	91.02	62.01	5675
Фактором перечислены денежные средства	51.01	76.01	4540
Начислено комиссионное вознаграждение фактору	91.02	76.01	51
Начислена сумма НДС с комиссии	19.03	76.01	12

НДС принят к вычету	68.01	19.03	12
Возврат денежных средств фактору	76.01	51.01	1084

Факторинг обладает следующими положительными характеристиками:

- контроль над дебиторским долгом;
- налоговое законодательство прямо указывает на то, что компании обязаны проводить инвентаризацию дебиторского долга не только перед составлением годовой отчетности. Факторинг позволяет отслеживать непогашенный долг и оперативно принимать меры по его устранению;
- риски по оплате долга переходят компании-фактору;
- возможность эффективного применения средств, выданных фактором на развитие компании;
- повышение привлекательности в глазах партнеров и создание доверительных отношений с контрагентами в виде предоставления различных кредитных программ;
- финансовые ресурсы не извлекаются из оборота в связи с заключением договора факторинга.

Среди недостатков заключения контракта с компанией-фактором можно выделить следующие:

- высокая процентная ставка за пользование средствами факторинга;
- не каждая компания может воспользоваться услугами факторинга в связи с большим количеством дебиторского долга;
- финансировать можно не более 90% дебиторского долга.

Таким образом, в рамках совершенствования аналитической работы по наращиванию финансовых результатов исследуемой компании нами был предложен механизм факторинга дебиторской задолженности, который позволил в кратчайшие сроки вернуть компании 4540 тыс. руб. (80%) тем самым увеличить выручку от продаж.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Финансовый результат – это обобщающий показатель деятельности предприятия, определяющий ее продуктивность (получение прибыли) или не результативность (получение убытка) по результатам отчетного периода времени. Представленная классификация финансовых результатов предприятия относит к ним многообразные источники формирования прибыли (убытка): по источникам формирования, видам деятельности, составу элементов, характеру налогообложения, периоду формирования и степени обобщения. В целом, прибыль, как финансовый результат деятельности компании выступает в трех основных видах: валовая, налогооблагаемая и чистая.

Налоговый учет нужен для представления данных в инспекцию федеральной налоговой службы. В налоговом учете доходы подразделяются на: доходы от реализации; внереализационные доходы. Существенного различия в составе доходов в бухгалтерском и налоговом учете нет. Вместе с тем определение признания дохода по дате передачи права собственности на товары предусматривается при определении величины налога на прибыль.

Цель налогового учета - определить налоговую базу по расчету налога на прибыль, налога на доходы физических лиц. Цель бухгалтерского учета - составление точной бухгалтерской отчетности, благодаря которой можно судить о результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Бухгалтерский учет, как и налоговый, осуществляется на основе первичных документов.

Подробная информация о порядке формирования финансовых результатов компании содержится в отчете о финансовых результатах. В данном отчете представлен алгоритм формирования валовой прибыли, прибыли от продаж, прибыли до налогообложения и чистой прибыли. Также по результатам деятельности компании может формироваться и отрицательный финансовый результат.

На основе различных законодательных и нормативных актов регламентируется порядок формирования финансовых результатов, важным моментом является концепция доходов и расходов, порядок их признания и классификации для целей учета и налога на прибыль.

ООО «ТК «Белнефть» предприятие, основным видам деятельности которого является: оптовая и розничная торговля горюче – смазочными материалами в специально отведенных для этого местах – автозаправочных станциях и магазинах к ним, где располагаются все необходимые средства, для содержания автомобиля в специализированных магазинах, включая авиационный бензин. Организационная структура управления предприятием является линейно-функциональной. Бухгалтерский учет в данной фирме ведется с применением программного обеспечения «1С: Бухгалтерия 8.3» и Servio Pump Office. Проведенный анализ динамики основных экономических показателей деятельности показал рост за период 2015-2017 гг. таких ключевых показателей, как выручка, а такие показатели, как прибыль от продаж, чистая прибыль, уровень рентабельность имели тенденцию снижения, поэтому можно заключить, что снизилась действенность ведения исследуемой компании своей торгово-коммерческой деятельности.

Для формирования финансовых результатов и их использования включают нормативную и фактическую информацию: Устав анализируемой фирмы; учетная политика; бизнес-план; счета-фактуры, накладные, авансовые отчеты, выписки банка с расчетного и прочих счетов, отчеты кассира, расчетно-платежные ведомости, оборотно-сальдовые ведомости, аналитические ведомости, налоговые регистры, бухгалтерская отчетность, регистры синтетического и аналитического учета и т.д. Документирование экономического результата хозяйственной деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности характеризуется отражением совокупного экономического результата хозяйственной деятельности предприятий в отчете о финансовых результатах, который систематизирует документированные данные о финансовых показателях деятельности

предприятий как экономических субъектов, описывающих приоритет IAS и один из его ключевых подходов.

Финансовый результат от обычных видов деятельности в исследуемой компании определяется на активно-пассивном счете 90 «Продажи» путем сопоставления доходов от обычных видов деятельности - выручки от продаж с расходами по обычным видам деятельности - затратами на производство и реализацию готовой продукции (работ, услуг). К счету 90 «Продажи» анализируемой компании открыты следующие субсчета: 90.1 «Выручка»; 90.2 «Себестоимость продаж»; 90.3 «Налог на добавленную стоимость»; 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж». Финансовый результат от прочих операций определяется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов. К счету 91 в исследуемой фирме открыты следующие субсчета: 91.3 «Прочие доходы»; 91.4 «Прочие расходы»; 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Основная задача налогового учета в анализируемой компании - генерировать полную и достоверную информацию о том, как каждая хозяйственная сделка учитывается для целей налогообложения. Налоговый учет формирует учетную политику как один из методов первичного наблюдения, измерения затрат, текущей группировки и окончательного синтеза фактов экономической деятельности для отражения при исчислении налоговой базы. Налоговый учет в исследуемой фирме привлекает внимание к следующим элементам: способы оценки отдельных активов и обязательств; способы амортизации; создание резервов; порядок уплаты авансовых платежей; формы аналитических регистров налогового учета; другие решения, необходимые для компании налогового учета. Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода составляет постоянные и временные разницы.

Отчет о финансовых результатах относится к числу важнейших форм отчетности данной компании. Его значение определяется ролью прибыли, так как показатели финансовых результатов, приведенные в этой форме,

характеризуют абсолютную результативность экономического субъекта по всем направлениям его деятельности. Они составляют основу экономического развития предприятия и укрепления его финансовых отношений со всеми участниками коммерческого дела. В декларации по налогу на прибыль общество показывает в добровольном порядке исчисленную прибыль, полученную в процессе обработки, анализа и синтеза финансовых документов с помощью регистров, и планов-счетов бухучета, а также сумму налога с дохода, необходимого к уплате в бюджет. Достоверность всей финансовой информации, представленной в декларации, подтверждается подписью руководителя и скрепляется печатью компании.

В рамках совершенствования учета финансовых результатов общества нами были предложены следующие мероприятия: в процессе контроля и совершенствования учета финансовых результатов предприятия, необходимо для выявления правильности записей по счету 99 «Прибыли и убытки» вести в книге учета прибылей и убытков. При контроле за формированием финансовых результатов необходимо основное внимание со стороны главного бухгалтера уделить соблюдению установленных заданий по производству и продаже продукции и устранению всякого рода непланируемых расходов и потерь. Особое внимание обращать на правильность исчисления финансовых результатов и реальности каждой записи по аналитическим счетам к счету 99 «Прибыли и убытки». Проверкой данных по счетам продаж и прочих доходов и расходов (90, 91) определять правильность подсчета прибылей и убытков от реализации продукции, основных средств и прочих активов, выполнения работ и оказания услуг на сторону, которые затем отражаются на существующих аналитических счетах к счету 99. Также одним из основных направлений совершенствования учета финансовых результатов в анализируемой фирме является упрощение процедуры построения отчетности о финансовом результате исключая дополнительные расчеты, перегруппировки и применение дополнительных регистров.

В ходе анализа финансовых результатов исследуемой компании было отмечено снижение таких ключевых показателей, как прибыль от продаж, прибыль до налогообложения и чистая прибыль, также за анализируемый период 2015-2017 гг. у предприятия наблюдается снижение показателей рентабельности. Однако, было установлено, что у данного общества высокие значения дебиторской задолженности, которая имела тенденцию роста с 791 тыс. руб. до 5675 тыс. руб., то есть возросла в 7 раз. Несмотря на то, что дебиторский долг является активом компании, наличие больших сумм непогашенного долга контрагентов связано с определенным риском, в связи с тем, что у компаний-партнеров не всегда есть возможность погасить задолженность в установленные договором сроки. Тем не менее, задолженность дебитора как актив может принести экономическую выгоду обществу, даже если есть сомнения в ее скором погашении. Поэтому в рамках совершенствования аналитической работы по наращиванию финансовых результатов рассмотрим такой финансовый инструмент, как факторинг. В рамках совершенствования аналитической работы по наращиванию финансовых результатов анализируемой компании нами был предложен механизм факторинга дебиторской задолженности, который позволил в кратчайшие сроки вернуть компании 4540 тыс. руб. (80%) тем самым увеличить выручку от продаж.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Российская Федерация. Государственная Дума. Гражданский кодекс Российской Федерации Часть первая, вторая, третья, четвертая: по состоянию на 1 января 2018г: офиц. текст [Текст] / М.: Юрайт 2018 – 555с. – Кодексы Российской Федерации.
2. Российская Федерация. Государственная Дума. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая, вторая: по состоянию на 1 января 2018г: офиц. текст [Текст] / М.: Омега – Л – 2018 – 814 с. – Кодексы Российской Федерации.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011г (в ред. от 31.12.2017г) оформ. Е. Осьминовой офиц. текст [Текст] / М.: Омега – Л – 2018. – 16с. – Законы Российской Федерации.
4. Приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2010г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. 06.03.2018г) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998г №34н (в ред. от 25.10.2010г.) № 132н [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08 утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.08 № 43н (в ред. от 28.04.2017 № 69н) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность компании» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 № 43н (в ред. от 08.11.10 № 142н) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».

8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы компании» (ПБУ 9/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 32н (в ред. от 06.04.15 № 142н) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы компании» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н (в ред. от 06.04.15 № 142н) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н (в ред. от 06.04.15 № 57н) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утверждено приказом Минфина РФ от 10.12.2002 № 26н (в ред. от 08.11.10 № 144н, обновлено 05.12.2012) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».
12. План счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, утверждено приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (в ред. от 08.11.10, обновлено 05.12.2012) [Электронный ресурс] / Компания «Консультант Плюс».
13. Алборов Р.А., Теория бухгалтерского учета: учебное пособие [Текст] / Р.А. Алборов. – М.: Финансы и кредит, 2016. – 614 с.
14. Александров И.М., Налоги и налогообложение [Текст] / И.М. Александров. – М.: Дашков и К, 2017. – 317 с.
15. Ануфриев В.Е., Бухгалтерский учет основных средств, капитала и прибыли: Учебное пособие [Текст] / В.Е Ануфриев – СПб Питер, 2015. – 448 с.
16. Анциферова, И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Практикум [Текст] / И.В. Анци-ферова. - М.: Дашков и К, 2016. - 368 с.
17. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет [Текст] / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельнико-ва. - М.: Проспект, 2016. - 424 с.

18. Бабаев Ю.А, Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие для ВУЗов [Текст] / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.Г. Макарова – М.: «Вузовский учебник», 2017. – 576 с.
19. Бланк И.А. Управление прибылью: учебник [Текст] / И.А. Бланк. – М.: Изд-во «Ника Центр», 2014. – 240 с.
20. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник [Текст] / Н.Л. Вещунова – М.: Проспект 2017. – 848 с.
21. Гиляровская Л.Т. Бухгалтерский учет финансовых резервов предприятия [Текст] / Л.Т. Гиляровская. – М.: СПб: Питер 2016. – 192 с.
22. Гиляровская, Л.Т. Бухгалтерский учет финансовых резервов [Текст] / Л.Т. Гиляровская, Л.А. Мельникова – М.:СПб: Питер, 2016. – 192с.
23. Дейч, У. Ю. Влияние учетной политика на финансовый результат [Текст] / У.Ю. Дейч // Вестник Иркутской государственной сельскохозяйственной академии – 2015. - №14. – С. 123 – 128.
24. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет [Текст] / И.М. Дмитриева, Юрайт, 2016 - 323 с.
25. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для академического бакалавриата [Текст] / И.М. Дмитриева, И.В. Захаров, О.Н. Калачева. –Юрайт, 2016. – 358 с
26. Дружиловская Т.Ю. Актуальные вопросы бухгалтерского учета доходов и расходов в некоммерческих и коммерческих компаниях [Текст] / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская, С.М. Ромашова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих компаниях. – 2014. - № 21. – с. 7-19.
27. Дусаева Е. М., Управленческие решения на основе учета финансовых результатов [Текст] / Е.М. Дусаева, С.Н. Коршикова, Т.Г. Тажибов / Известия Оренбургского государственного аграрного университета. – 2018. - № 6 (38), ч. 2. – С. 185-187
28. Дьяконова О.С. Финансовый результат для целей бухгалтерского и налогового учета [Текст] / О.С. Дьяконова // Вестник Нижегородского

государственного инженерно – экономического института. – 2015. - № 1 (44). – с. 29-36.

29. Егорова Л.И. Бухгалтерский (управленческий) учет учебно – методический комплекс [Текст] / Л.И. Егорова. – М.: ЮНИТА-ДАНА 2014. – 404 с.

30. Ендовицкий Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет: учебное пособие [Текст] / Д.А. Ендовицкий. – М.: Просвещение 2016. – 499 с.

31. Жидкова Е.Ю. Налоги и налогообложение [Текст] / Е.Ю. Жидкова – М.: Эксмо. - 2015. – 480 с.

32. Каморджанова Н.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие [Текст] / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА. – 2014. – 492 с.

33. Камышанов П.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие вузов [Текст] / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. – М.: ИНФРА-М. – 2016. – 582 с.

34. Касьянова Г.Ю. Бухгалтерский учет: просто о сложном. Самоучитель по «три в одном»: бухучет+налоги+документооборот [Текст] / Г.Ю. Касьянова – М.: АБАК. – 2016. – 736 с.

35. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет практикум для бакалавров [Текст] / В.Э. Керимов – М.: Дашков и К, - 2016. – 96 с.

36. Керимов В.Э. Бухгалтерский финансовый учет. Учебник [Текст] / В.Э. Керимов – М.: Дашков и К, 2016 – 688 с.

37. Кистерева, Е. В. Бухгалтерская отчетность и анализ финансовых результатов [Текст] / Е. В. Кистерева // Справочник экономиста. - 2018. - № 10. - С. 28-41

38. Коваль, Л.С. Бухгалтерский учет: учебное пособие [Текст] / Л.С. Коваль. - М.: Гелиос АРВ, 2014. - 340 с.

39. Козлова, Е.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие для вузов [Текст] / Е.П. Козлова, Н.В. Патрушина. - М.: Финансы и статистика, 2014. - 435 с.

40. Кондраков Н.П., Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник [Текст] / Н.П. Кондраков. - М.: ИНФРА-М, 2016. - 495 с.
41. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет в схемах таблицах [Текст] / Н. П. Кондраков - М.: Проспект, 2015. - 280 с.
42. Кругляк, З.И. Налоговый учет и отчетность в современных условиях: Учебное пособие [Текст] / З.И. Кругляк, М.В. Калинская - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2017. - 352 с.
43. Кругляк, З. И. Налоговый учет. Учебное пособие [Текст] / З.И. Кругляк, М.В., Калинская - М.: Феникс 2016. - 384 с.
44. Ларионов, А. Д. Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов [Текст] / А.Д. Ларионов – СПб «Издательство Юридический центр Пресс», 2015 – 318 с.
45. Леонтьев В. Е., Финансовые ресурсы организаций, предприятий учеб. пособие [Текст] / В.Е. Леонтьев СПб. Изд-во СПЮГУЭФ, 2011. - 189 с.
46. Майборода А. А. Учет доходов и расходов компании [Текст] / А.А. Майборода - М.: Издательство ПРИОР», 2014 - 128 с.
47. Малис, Н.И. Налоговый учет и отчетность: Учебник и практикум для академического бакалавриата [Текст] / Н.И. Малис, Л.П. Грундел, А.С. Зинягина Юрайт, 2016 - 341 с.
48. Миславская, Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник для бакалавров [Текст] / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова - М.: Дашков и К, 2016 - 592 с.
49. Машинистова, Г.Е. Бухгалтерский финансовый учет [Текст] / Г.Е. Машинистова - М.: Эксмо 2017. - 416 с.
50. Микиан М. Финансы и бухгалтерский учет [Текст] / М. Микиан – М.: ЮНИТИ-ДАНА 2014. - 291 с.
51. Моисеева, Н.К. Финансовые результаты: бухгалтерский и налоговый учет: Учебное пособие [Текст] / Н.К. Моисеева. - М.: Финансы и статистика, 2018. - 320 с.
52. Надеждина, С.Д. Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов компании – проблемы и решения [Текст] / С.Д. Надеждина //

Вестник Алтайского государственного аграрного университета. - 2014 - № 7 (57) Шляпников - С. 98-101. Укладываемый

53. Нестеров, Г.Г. Налоговый учет: Учебник [Текст] / Г.Г. Нестеров, А.В. Терзиди - М.: Рид Групп 2014. - 304 с.

54. Нечитайло, А. И. Моделирование учета финансовых результатов [Текст] / А.И. Нечитайло. - СПб Изд-во СПбГУЭФ 2014. - 193 с.

55. Нечитайло А. И. Учет финансовых результатов и использования прибыли [Текст] / А.И. Нечитайло - СПб ИВЭСЭП. Знание 2015. - 104 с.

56. Нечитайло, А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли [Текст] / А.И. Нечитайло - СПб Юрид.центр Пресс 2015. - 326 с.

57. Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов в системе управления организаций. Учебное пособие [Текст] / А.И. Нечитайло - М.: Феникс 2018. - 288 с

58. Нечитайло, А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли [Текст] / А.И. Нечитайло - СПб Юрид.центр Пресс 2016. - 326 с.

59. Николаева С. А. Доходы и расходы компании: теория, перспективы [Текст] / С.А. Николаева. - М: «Аналитика пресс», 2017. - 208 с.

60. Осипова, И.В. Бухгалтерский учет и анализ. Сборник задач: Учебное пособие [Текст] / И.В. Осипова, Е.Б. Герасимова - М.: КноРус 2014. - 248 с.

61. Островская, О.Л. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник и практикум для прикладного бакалавриата [Текст] / О.Л. Островская, Л.Л. Покровская, М.А. Осипов - Юрайт, 2016 - 394 с.

62. Полулех М. В., Результаты деятельности как бухгалтерского учета [Текст] / М. В. Полулех // Актуальные проблемы социально – экономического развития России - 2016. - № 3. - С. 11-14. Горячий

63. Рахматуллин, Ю.Я. Оптимизация доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете от продаж в коммерческих компаниях [Текст] / Ю.Я. Рахматуллин // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. - 2014. - № 2. - С. 255-258.

64. Рогоуленко, Т.М. Бухгалтерский учет: Учебник [Текст] / Т.М. Рогоуленко, В.П. Харьков. - М.: Финансы и статистика, 2014. - 464 с.
65. Самохвалова, Ю.Н. Бухгалтерский учет: Практикум: Учебное пособие [Текст] / Ю.Н. Самохвалова. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2017. - 232 с.
66. Скворцов, О. В. Налоги и налогообложение [Текст] / О.В. Скворцов. - М.: Академия, 2017. - 224 с.
67. Сулейманова, Е.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие [Текст] / Е.В. Сулейманова, В.В. Хисамудинов. - М.: Финансы и статистика, 2014. - 192 с.
68. Тебекин, А.В. Бухгалтерский учет и аудит [Текст] / А.В. Тебекин. - М.: КноРус, 2017. - 592 с.
69. Томшинская, И.Н. Бухгалтерский и налоговый учет в коммерческих компаниях. [Текст] / И.Н. Томшинская. - СПб.: Питер, 2016. - 336 с.
70. Хабарова, Л. П. Формирование финансовых результатов в бухгалтерском и налоговом учете [Текст] / Л.П. Хабарова. - М.: Бухгалтерский бюллетень. 2015. - 320 с.
71. Цепилова, Е.С. Налоговый учет [Текст] / Е.С. Цепилова. - М.: Феникс, 2016. - 592 с.
72. Черемисина, С.В. Бухгалтерский и налоговый учет: уч. пособие для студентов вузов [Текст] / С.В. Черемисова, Н.А. Тюленева. - СПб.: Питер, 2014. - 369с.
73. Черкай, А.Д. Бухгалтерский и финансовый учет [Текст] / А.Д. Черкай. - М.: Черкай, 2013. - 120 с.
74. Черненко, Н.Ю. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие [Текст] / Н.Ю. Черненко, А.Ф. Черненко. - Рн/Д: Феникс, 2015. - 476 с.
75. Щадилова, С.Н. Бухгалтерский учет для всех: книга пособие для начинающих [Текст] / С.Н. Щадилова. - М.: ДиС, 2015. - 224 с.

