Доходы и расходы в системе бухгалтерского учета и в налогообложении

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Сабанин, Руслан Леонидович  
  
**Год:**

2002

**Автор научной работы:**

Сабанин, Руслан Леонидович

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Москва

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

182

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Сабанин, Руслан Леонидович

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. ПОНЯТИЯ «ДОХОДЫ» И «РАСХОДЫ» В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И НАЛОГООБЛОЖЕНИИ.

1.1. Исследование сущности доходов и расходов в бухгалтерском учете.

1.2. Экономическое содержание доходов и расходов в налоговом законодательстве.

ГЛАВА 2. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И НАЛОГОВОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ

2.1. Классификация доходов и расходов в соответствии с ПБУ 9/99.

10/99 и НК РФ.

2.2. Соответствие и различие бухгалтерских и налоговых доходов и расходов.

2.3. Оценка целесообразности организации «налогового учета».

ГЛАВА 3. ОТРАЖЕНИЕ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И ОТЧЕТНОСТИ.

3.1. Обоснование взаимосвязи рабочего плана счетов с отчетом о прибылях и убытках.

3.2. Разработка нового варианта формы и содержания отчета о прибылях и убытках.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Доходы и расходы в системе бухгалтерского учета и в налогообложении"

Актуальность темы исследования. Неуклонное развитие рыночных отношений в последние годы сопровождается существенными изменениями, происходящими как в теории бухгалтерского учёта, так и в его нормативном регулировании. Одно из основных мест в этих преобразованиях занимает новый подход к определению результатов деятельности организации. На смену выручке и себестоимости продукции пришли понятия «доходы» и «расходы», которые находились «за бортом» отечественной теории более 70 лет. Для восполнения этого пробела требуются научные исследования сущности этих понятий, используемой терминологии, классификационных признаков и других аспектов. Доходы и расходы должны единообразно пониматься всеми лицами: законодателями, управляющим персоналом, бухгалтерской и налоговой службой, научными работниками и т.д. Необходима их унификация даже на международном уровне.

С вступлением в действие ПБУ 9/99, 10/99 и главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации понятия «доходы» и «расходы» приобрели не только научно-теоретическое, но и практическое, нормативно-регулируемое значение. Одновременно с этим указанные документы утвердили различные методики бухгалтерского и налогового учёта доходов и расходов, что привело к резкому повышению трудоемкости бухгалтерских работ и снижению эффективности деятельности организаций. Такая ситуация не может быть признана удовлетворительной, поэтому сегодня необходимо исследовать различия между методиками, выявить наиболее противоречивые нормы и разработать предложения по их устранению.

В течение нескольких столетий в теории бухгалтерского учёта дискутировался вопрос о том, что первично: счета или бухгалтерский баланс. Высказывая различные точки зрения, авторы сходились во мнении, что между бухгалтерским балансом и планом счетов существует тесная взаимосвязь. Следовательно, аналогичная взаимосвязь должна быть между отчётом о прибылях и убытках и разделом плана счетов по учету финансовых результатов. Так как в настоящее время она не прослеживается, необходимо разработка такого плана счетов, который сделал бы эту взаимосвязь очевидной.

С развитием рыночной экономики роль отчёта о прибылях и убытках, как инструмента прогнозирования будущих финансовых результатов, неуклонно возрастает. Однако сегодня отчет не в полной мере выполняет эту функцию. Поэтому необходимо исследовать структуру и состав показателей отчета для повышения его аналитичности, полезности и, как следствие, востребованности пользователями.

Всё вышесказанное подтверждает актуальность предлагаемого научного исследования, позволяет сформулировать его цель и задачи, решение которых обеспечит её достижение.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования состоит в обосновании и развитии теоретико-методологических и организационно-методических подходов к бухгалтерскому учету доходов и расходов как фундаментальной базы формирования финансовых результатов и налогообложения прибыли.

Для достижения поставленной цели были сформулированы следующие научные и практические задачи:

- исследовать сущность и экономическую природу доходов в бухгалтерском учёте и уточнить их определение;

- раскрыть содержание, место и назначение понятий «доходы», «выручка», «реализация», «продажи», «затраты» и «расходы» в формировании финансового результата, сформулировать рекомендации по их упорядочиванию;

- дать сравнительную оценку классификаций доходов и расходов в системе бухгалтерского учёта и налогообложении;

- систематизировать основные различия между порядком признания доходов и расходов в бухгалтерском учёте и налоговом законодательстве, выявить причины их возникновения и влияние на показатели прибыли;

- разработать раздел рабочего плана счетов по учёту финансовых результатов адаптированный к показателям действующего отчета о прибылях и убытках;

- обосновать и предложить новый вариант структуры и содержания отчёта о прибылях и убытках, детализировав и конкретизировав доходы и расходы организации по видам деятельности.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является методология и организация признания доходов и расходов в системе бухгалтерского учёта и в налогообложении.

Объектом исследования является оценка действующей системы признания и отражения доходов и расходов в бухгалтерском учёте и налогообложении организаций промышленности, торговли и сферы услуг.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическую основу исследования составили научные труды отечественных учёных в области бухгалтерского учёта и анализа: Авдеева В.Ю., Бакаева А.С., Безруких П.С., Гусевой Т.М., Жуковой О.Б., Комиссаровой И.П., Кочетовой Н.Д., Кутера М.И., Николаевой С.А., Новодворской) В.Д., Оганяна К.И., Орловой Е.В., Палия В.Ф., Патрова В.В., Педченко И.В., Пятова M.JL, Ракити-ной М.Ю., Соколова Я.В., Сотниковой JI.B., Хабаровой Л.П., Хорина А.Н. Наиболее глубоко методологические проблемы отражения доходов и расходов в бухгалтерском учёте раскрыты в трудах зарубежных учёных. Среди переведённых на русский язык работ следует отметить труды И. Бетге, Б. Нид-лза, Ж. Ришара, Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреды, Р. Энтони и Дж. Риса.

Методологической основой проведённого исследования является использование системного, комплексного, исторического и логического подходов, обеспечивших обоснованное раскрытие экономической сущности доходов и расходов, сравнительный анализ интерпретации доходов и расходов в бухгалтерском учёте и учёте для целей налогообложения, разработку способов отражения доходов и расходов в бухгалтерском учёте и отчётности. В процессе разработки отдельных вопросов исследования применялись также такие общенаучные методы познания, как: восхождение от явления к сущности, анализ и синтез, обоснование причинно-следственных связей, сравнение, классификация, группировка и др.

Научная новизна исследования. Элементы научной новизны, выносимые на защиту, выражены в следующих положениях:

- сформулировано определение доходов, более глубоко отражающее их сущность;

- обосновано место понятий «доходы», «выручка», «продажи», «реализация», «расходы» и «затраты» в системе бухгалтерского учета;

- разработаны рекомендации по применению классификации доходов и расходов: предложены признаки предмета деятельности организации, обоснован порядок разграничения операционных и внереализационных расходов;

- выявлены признаки разграничения бухгалтерского и налогового подхода к понятиям «доходы» и «расходы», в соответствии с которыми разработан перечень различий при их отражении в бухгалтерском учёте и учёте для целей налогообложения;

- предложен новый вариант раздела плана счетов по учёту финансовых результатов, характеризующийся более тесной взаимосвязью данных бухгалтерских регистров с отчётом о прибылях и убытках;

- разработана новая форма отчёта о прибылях и убытках, позволяющая повысить его аналитические возможности и полезность для внешних пользователей.

Практическая значимость исследования заключается в возможности использования результатов работы и разработанных автором рекомендаций:

- при определении предмета деятельности организации;

- для разграничения операционных и внереализационных расходов;

- в ходе анализа различий между показателем прибыли до налогообложения в бухгалтерском учёте и облагаемой базой по налогу на прибыль;

- в процессе унификации положений учётной политики и учётной политики для целей налогообложения, и, как следствие, бухгалтерских и налоговых данных.

Рекомендации и предложения, разработанные в диссертации, могут быть использованы аудиторским и бухгалтерским персоналом организаций в своей деятельности для отражения доходов и расходов в бухгалтерском учёте и учёте для целей налогообложения; высшим звеном бухгалтерского аппарата при разработке учётных политик, рабочего плана счетов и форм бухгалтерской отчётности; научными работниками при преподавании дисциплин по бухгалтерскому учёту и отчётности в высших учебных заведениях и подготовке и повышении квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Апробация результатов исследования. Основные результаты исследования докладывались на научно-практической конференции Всероссийского заочного финансово-экономического института. Полученные результаты внедрены в финансово-хозяйственную деятельность ЗАО ИПФ «Полюса», ООО «Граус Трейд Компани» и НОУ «Курсы иностранных языков №10» (акты прилагаются).

Проведенный в работе сравнительный анализ порядков признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и налогообложении позволил установить взаимосвязь между ними, что дает возможность взаимно проверять полноту и достоверность бухгалтерских и налоговых данных. Проведенная классификация указанных различий способствовала выбору наиболее рациональных способов ведения бухгалтерского учета с формированием показателей, необходимых для расчета налога на прибыль.

Публикации. Основные положения опубликованы в 3 печатных работах общим объёмом 16,8 п.л. (в т.ч. авторский объём - 8,8 п.л.).

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Сабанин, Руслан Леонидович

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В представленной работе исследована сущность понятий «доходы» и «расходы» в бухгалтерском учете и налогообложении, проведен их сравнительный анализ, изучены существующие классификации, выявлены различия в порядках признания, разработаны рекомендации по отражению в бухгалтерском учете и отчетности.

В ходе исследования сущности дохода было проанализировано его определение в соответствии с международными стандартами финансовой отчётности, ПБУ 9/99, американскими стандартами бухгалтерского учёта и Положением №4 Совета по разработке принципов бухгалтерского учёта. Так как МСФО и ПБУ 9/99 определяют доходы как поступление экономических выгод, была исследована сущность последних. Для этого были рассмотрены: понятия «выгода» и «будущие экономические выгоды», концепции признания дохода, порядок оценки дохода в концепции прироста и потоки экономических и юридических выгод.

В ходе детального анализа были получены следующие результаты:

- понятие «выгода» не предполагает вероятностной оценки получения в настоящем или будущем положительного результата;

- «будущие экономические выгоды» определяются как потенциальная возможность способствовать притоку денежных средств и их эквивалентов, т.е. указывается на вероятностный характер получения положительных результатов;

- принятая МСФО и ПБУ 9/99 концепция прироста предполагает разработку ряда условий для каждого вида доходов, при выполнении которых конкретный их вид может быть признан в бухгалтерском учёте;

- анализ оценки дохода в концепции прироста позволил сделать вывод, что в момент признания доход имеет вероятностную оценку. Текущие экономические выгоды в виде денежных средств или их эквивалентов всегда имеют вполне определённую оценку;

- признание дебиторской задолженности в момент получения дохода связано с поступлением в организацию выгод юридического, а не экономического характера (отчасти по этой причине известный русский учёный А.П. Рудановский относил дебиторскую задолженность к пассивам, т.е. обязательствам организации).

Следовательно, использование термина «экономические выгоды» в понятии «доход» не в полной мере отражает сущность данной учётно-экономической категории. Для подтверждения этого предположения проведено исследование сущности экономических выгод, в результате которого выяснилось, что экономические выгоды заключены в ресурсах, которые отражаются организацией в активе баланса (за вычетом дебиторской задолженности). В этой ситуации использование понятия «экономическая выгода» в определении активов становится невозможным, потому что, во-первых, оно само определяется через актив, во-вторых, понятие активов шире, так как включает дебиторскую задолженность. Поэтому предложено ввести в бухгалтерскую терминологию понятие «экономический потенциал», под которым понимается возможность ресурса прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств и их эквивалентов. Данное понятие в большей степени раскрывает сущность доходов как экономической категории, поэтому именно его целесообразно использовать в определениях доходов, расходов, активов, обязательств и капитала.

Исходя из изложенного нами выше, предложено следующее определение доходов. Доходы - увеличение экономического потенциала организации в форме прироста активов и (или) уменьшения обязательств в соответствии с принятыми учётными принципами, приводящее к увеличению собственного капитала, за исключением вкладов собственников.

Анализ применяемой сегодня терминологии доходной части финансового результата от деятельности организации свидетельствует, что понятие «доходы» более точно отражает заложенную в него экономическую сущность, чем термины «выручка», «продажи», «реализация».

Исследование истории возникновения и определения понятия «выручка» показало, что до 30-х гг. XX века с ней ассоциировался поток денежных средств от продаж. Предлагается вернуть ей первоначальное значение (выручка - это сумма денежных средств и их эквивалентов от продаж) и использовать при анализе денежных потоков организации.

Введение в бухгалтерскую терминологию понятия «продажи» не продиктовано объективной необходимостью. В настоящее время в нормативных актах не содержится его толкования. Предлагается использовать его только как общепринятый термин, характеризующий заключительный этап кругооборота хозяйственных средств организации.

Понятие «реализация» в связи с активным использованием в нормативных актах по налогообложению стало неразрывно связываться с моментом перехода права собственности. В этих условиях словосочетание «выручка от реализации» характеризует поступление денежных средств за товар, на который уже перешло право собственности. Поэтому применение термина «реализация» в нормативных актах по бухгалтерскому учёту возможно в очень редких случаях и в том значении, которое определено НК РФ.

Сравнение определений доходов в бухгалтерском учёте и налоговом законодательстве показало, что НК РФ:

- не связывает получение доходов с увеличением собственного капитала организации;

- признаёт доходом поступление любых экономических выгод в организацию, за исключением сумм косвенных налогов;

- жёстко увязывает получение дохода с моментом перехода права собственности.

По этой причине возможны ситуации, когда поступление экономических выгод в организацию, не признаваемое доходами в бухгалтерском учёте, будет являться налоговыми доходами и облагаться налогом на прибыль. Следовательно, организациям необходимо отслеживать такие ситуации и предотвращать их появление.

При исследовании сущности расходов в бухгалтерском учёте было отмечено, что в ряде случаев могут возникнуть затруднения при квалификации отдельных издержек на расходы будущих периодов и дебиторскую задолженность. Предложено выделить такую важную характеристику расходов, как их безвозвратный характер. Таким образом, расходом организации признаётся величина издержек, которые безвозвратно выбыли из организации.

В ходе исследования понятия «расходы» в налоговом законодательстве было отмечено, что НК РФ не разделяет понятия «расходы» и «затраты» и не определяет их. Данные обстоятельства приводят к возникновению затруднений при практическом применении главы 25 НК РФ. Предложено руководствоваться на практике ст. 11 НК РФ, где указано, что «институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом». Следовательно, можно использовать определение расходов, приведённое в ПБУ 10/99.

Во второй главе работы исследована классификация доходов и расходов согласно ПБУ 9/99 и 10/99. При этом были выявлены следующие их недостатки:

- отсутствует определение предмета деятельности организации;

- не содержится признака, позволяющего идентифицировать операционные и внереализационные доходы;

- перечень операционных доходов в ПБУ 9/99 закрыт.

Данные обстоятельства препятствуют повышению качества отчётных данных, составляемых с учётом требований национальных стандартов. В результате исследования предложен следующий порядок определения предмета деятельности организации:

1. Указание определённого вида деятельности в учредительных документах.

2. Иная деятельность может быть признана предметом деятельности по совокупности следующих признаков:

- доходы извлекаются от операций по продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, предоставлению за плату во временное пользование имущества или имущественных прав или же от участия в уставных капиталах других организаций;

- сумма доходов от данного вида деятельности является существенной в общем объёме доходов организации;

- организация получает доходы на систематической основе;

- организация планирует получение доходов от этих операций в будущих отчётных периодах (рассчитывает на них, планирует их величину и направления использования);

- доходы от деятельности находятся под непосредственным контролем и регулированием управленческого персонала организации.

В положениях по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 и 10/99 не содержится критерия отнесения расходов к операционным и внереализационным, ограничиваясь только их перечислением. Так как перечень операционных доходов в соответствии с ПБУ 9/99 закрыт, предлагается механизм разделения только расходов на операционные и внереализационные, исходя из действующих требований положений по бухгалтерскому учёту. Операционные расходы должны удовлетворять хотя бы одному из следующих условий:

- наличие в перечне операционных расходов ПБУ 10/99;

- отсутствие в перечне внереализационных расходов ПБУ 10/99;

- связь с доходами, которые согласно ПБУ 9/99 относятся к операционным;

- наличие операционных расходов, обусловленное деятельностью организации и достижением поставленных задач. Данные расходы относятся к текущему отчётному периоду, а управленческий персонал может оказывать непосредственное влияние на их величину.

Анализ классификаций доходов и расходов в соответствии с ПБУ 9/99, 10/99 и НК РФ показал, что:

- в налоговом законодательстве не выделяются группы операционных и чрезвычайных доходов и расходов;

- состав доходов от обычной деятельности и внереализационных доходов в бухгалтерском учёте не идентичен составу доходов от реализации и внереализационных доходов, предусмотренному главой 25 НК РФ. В результате часть доходов от обычной деятельности и операционных доходов в бухгалтерском учёте относится к внереализационным доходам в налоговом законодательстве;

- состав расходов по обычной деятельности и внереализационных расходов в бухгалтерском учёте не идентичен составу расходов, связанных с производством и реализацией, и внереализационных расходов в соответствии с главой 25 НК РФ. По этой причине часть расходов по обычной деятельности и операционных расходов в бухгалтерском учёте относится к внереализационным расходам в налоговом законодательстве.

Эти обстоятельства имеют важное значение при построении системы взаимосвязей между бухгалтерским учётом и учётом для целей налогообложения. В связи с тем, что налоговое законодательство предусматривает формирование налоговых данных независимо от данных бухгалтерского учёта, была раскрыта важность выявления операций, приводящих к возникновению отклонений между показателем прибыли до налогообложения в отчёте о прибылях и убытках и показателем облагаемой базы по налогу на прибыль. Исследование показало, что анализ этих операций обладает следующими положительными сторонами:

- позволяет проверить полноту включения операций для исчисления налога на прибыль путём установления взаимосвязи между показателями бухгалтерского и налогового учёта;

- способствует усилению контроля управленческого персонала за данными операциями;

- выявляет операции, стоимость которых не ограничивается ценой сделки, но должна включать сумму налога на прибыль.

Знание различий между бухгалтерским учётом и учётом для целей налогообложения позволяет избежать неумышленных налоговых правонарушений и повысить эффективность деятельности бухгалтерских служб. Для этого был проведён детальный анализ порядка признания доходов, расходов, активов и убытков в соответствии с требованиями положений по бухгалтерскому учёту и нормами главы 25 НК РФ.

В результате получено четыре структурированных перечня:

- соответствия доходов в бухгалтерском учёте и налоговом законодательстве. Все ситуации, приводящие к возникновению различий в бухгалтерских и налоговых доходах, могут быть вызваны несовпадением их состава, оценки или момента признания. Первые две группировки приводят к возникновению постоянных разниц между показателями бухгалтерской прибыли до налогообложения и налогооблагаемой прибыли, третья - временных разниц;

- различия между бухгалтерским и налоговым подходами к оценке активов. Все активы по различиям в их оценке можно подразделить на две группы: незавершённое производство и готовую продукцию; основные средства, нематериальные активы и материально-производственные запасы. Разделение обусловлено тем, что НК РФ предлагает трактовку прямых и косвенных затрат, которая существенно отличается от применяемой в бухгалтерском учёте. Различия данной группы приводят к возникновению временных разниц между показателями бухгалтерской прибыли до налогообложения и налогооблагаемой прибыли;

- соответствия расходов в бухгалтерском учёте и налоговом законодательстве. Аналогично доходам ситуации, вызывающие различия в бухгалтерских и налоговых расходах, могут быть вызваны несовпадением их состава, оценки или момента признания доходов. Первые две группировки приводят к возникновению постоянных разниц между показателями бухгалтерской прибыли до налогообложения и налогооблагаемой прибыли, третья - временных разниц;

- различий в порядке создания резервов. Все различия данной группы приводят к возникновению временных разниц между показателями бухгалтерской прибыли до налогообложения и налогооблагаемой прибыли.

Проведенное исследование позволило:

- определить масштабы несоответствия между данными о доходах и расходах в бухгалтерском учёте и учёте для целей налогообложения;

- разработать классификацию различий между порядком отражения операций в бухгалтерском учёте и учёте для целей налогообложения по их видам, причинам возникновения, характеру различий;

- рассмотреть влияния различий каждой группы на расхождения между данными бухгалтерского и налогового учёта;

- выявить перечень тех различий, которые «критичны» для бухгалтерского учёта (т.е. не могут быть использованы в бухгалтерском учёте, так как нарушают его принципы и не способствуют достоверному отражению финансово-хозяйственного положения организации), и перечень различий, которые допускают полную интеграцию бухгалтерских и налоговых данных;

- оценить существующие различия между бухгалтерским учётом доходов и расходов и их учётом для целей налогообложения, для выявления оптимальных путей их организации;

- разработать методику расчёта отсроченного налогового актива (обязательства).

В ходе исследования рассмотрена организация учета для целей налогообложения, изучен международный опыт построения взаимодействия налогового и бухгалтерского законодательства. Было выявлено, во-первых, что практика введения налогового учета уже имела негативный опыт внедрения на Украине, и, во-вторых, что ни в одной промышленно развитой стране нет разделения учета на налоговый и бухгалтерский.

Изучение способов формирования информации в налоговом и бухгалтерском учете позволило прийти к выводу, что эффективная организация двух параллельных видов учета вне их взаимосвязи невозможна, так как данная схема обладает рядом недостатков:

- дублирует широкий спектр учетных работ, среди которых большинство операций имеет идентичное толкование как в бухгалтерском, так и налоговом учёте;

- разрывает связи между бухгалтерским учётом и учётом для целей налогообложения, что не позволяет взаимно проверять данные;

- не дает возможности выявить операции, приводящие к различиям между бухгалтерскими и налоговыми данными, следовательно, практически невозможно установить над ними текущий контроль для повышения эффективности деятельности организации;

- не обеспечивает правильности исчисления налога на прибыль;

- увеличивает вероятность необнаружения допущенных налоговых ошибок со стороны как самой организации, так и налоговых органов;

- создает условия для искажения налоговых данных ввиду отсутствия механизмов контроля за полнотой отражения хозяйственных операций в учете для целей налогообложения.

Исследование показало, что более предпочтительным способом ведения учёта для целей налогообложения является его интеграция в бухгалтерский учёт. Обязательное введение налогового учета создаёт условия для того, чтобы бухгалтерская отчетность, составленная в соответствии с требованиями положений по бухгалтерскому учету, перестала быть востребованной. А, как показывает мировой опыт, любые стандарты бухгалтерского учёта жизнеспособны тем более, чем более они востребованы пользователями учётной информации.

Наиболее предпочтительным выходом из создавшегося положения, на наш взгляд, является принятие единых правил оценки активов в бухгалтерском учёте и учёте для целей налогообложения, в связи с тем что при их интеграции именно эти различия представляют наиболее серьёзную методологическую проблему. Если данное решение не может быть достигнуто, тогда организациям необходимо дать право выбора способов ведения бухгалтерского учёта. Организации могут вести бухгалтерский учёт в соответствии с принятыми положениями Минфина России и отдельно учёт для целей налогообложения. Если организация по каким-то причинам не может или не хочет вести два вида учёта, она должна руководствоваться требованиями положений по бухгалтерскому учёту в той части, которая не противоречит положениям НК РФ.

В ходе исследования была выявлена глубокая взаимосвязь между бухгалтерскими отчетами и планом счетов. Показано, что направленность на регламентацию отчетных данных объективно предопределяет построение рабочего плана счетов «от отчетных форм». На основании этого принципа в соответствии с требованиями Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета разработан раздел рабочего плана счетов по учёту финансовых результатов (прил. 6). В работе было изложено экономическое содержание сальдо и оборотов по счетам и субсчетам рабочего плана.

К преимуществам представленного раздела рабочего плана счетов по учёту финансовых результатов следует отнести:

- непосредственную связь счетов с отчетом о прибылях и убытках, которая позволяет получать его данные в разрезе оборотно-сальдового баланса;

- возможность увидеть несколько отчётов о прибылях и убытках в оборотно-сальдовом балансе.

Правильное построение нормативной базы бухгалтерского учета во многом определяется той информацией, которую пользователь желает видеть в финансовых отчетах. Четкое определение структуры отчета о прибылях и убытках, а также состава каждого его раздела и строки является одной из главных задач в разработке бухгалтерской нормативной документации. Структура отчета определяется теми классификационными признаками, которые могут быть положены в его основу, что обусловлено разнообразием деятельности организации в рыночных условиях. Выбор таких признаков, позволяющих достоверно отразить картину хозяйственной деятельности и более точно спрогнозировать последующие финансовые результаты, предопределяет полезность отчета о прибылях и убытках.

В настоящее время наиболее востребованным в отчёте о прибылях и убытках является разделение его показателей по следующим классификациям:

- по регулярности получения - чрезвычайные и прочие доходы и расходы;

- по источникам формирования - доходы и расходы от обычной деятельности и прочие;

- по получателям - прибыль/убыток государства, внешних кредиторов и собственников;

- по видам деятельности - финансовый результат от производственной (коммерческой), финансовой, от прочей (необычной) деятельности, расходы по налогам.

В отчете о прибылях и убытках горизонтальное направление предназначено для отражения данных за несколько лет, поэтому группировать информацию в соответствии с выбранными классификационными признаками возможно только в вертикальном направлении. Однако разные классификации носят зачастую взаимоисключающий характер, поэтому важным моментом при определении содержания строк отчета является правильный выбор приоритетов между разными классификациями (прил. 7).

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Сабанин, Руслан Леонидович, 2002 год

1. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 391 с.43.) Бакаев А.С. Новые подходы к доходам и расходам. Комментарий к

2. Т 1: А - 3. - М.: ОЛМА-ПРЕСС, 2002. - 640 с. "56.) Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. В 4 тт.

3. Бакаев, Л.Г. Макарова, Е.А. Мизиковский и др.; Под ред. А.С. Бакаева. - М.:

4. Палий В.Ф., Шнейдман Л.З. - М.: Аскери, 1998. - 904 с.84.) Мирошниченко Л.В. Курсовые разницы в налоговом учете. // Бухгалтерский бюллетень. - 2002. - №7. 85.) Мюллер Г., Гернон X., Миик Г., Учет: международная перспектива:

5. Бухгалтерский учет. - 1998. - №6.90.) Новодворский В.Д. Хорин А.Н. О терминах бухгалтерского учета //

6. Российский налоговый курьер. - 2002. - №7.104.) Педченко И.В. Новая амортизация старых основных средств //

7. Российский налоговый курьер. - 2002. - №7.105.) Педченко И.В. Как совместить бухгалтерский и налоговый учет //

8. ПО.) Пятов М.Л. Понятия «продажи» и «реализация» в бухгалтерскоми налоговом законодательстве // Бухгалтерский учет. - 2002. - №10. 111.) Ракитина М.Ю. Кассовый метод признания доходов и расходов //

9. М.: изд-во ВЗФЭИ, 2002. - 401 с.120.) Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней.