

## Бухгалтерский учет

УДК 65.012.12

JEL: M40, M41

**ГОЛЫШЕВА Нина Иосифовна**<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Ленинградский пр., 49, Москва, ГСП-3, 125993, Россия.

<https://orcid.org/0000-0002-0781-4432>

<sup>1</sup> Голышева Нина Иосифовна, кандидат экономических наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Москва. E-mail: nigolysheva@mail.ru

### ПРОБЛЕМЫ ГАРМОНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

#### Аннотация

**Предмет/тема.** Статья посвящена оценке и рассмотрению проблем, взаимосвязи и гармонизации бухгалтерского и налогового учета в РФ, их нормативному обеспечению и регулированию.

**Цели/задачи.** Провести оценку нормативного регулирования бухгалтерского учета и учета налоговых обязательств. Показать необходимость и практическую значимость сближения, гармонизации бухгалтерского и налогового учета.

**Методология.** В исследовании использованы такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, индукция и дедукция, метод сравнения, а также применен комплексный подход к исследованию проблемы.

**Вывод:** В работе проанализированы основные изменения в области регулирования бухгалтерского учета в РФ в последние годы, показана их направленность на гармонизацию бухгалтерского и налогового учета в 1990 - 2000ые годы, и постепенный отход от сближения в последующие годы. Сравниваются и анализируются основные цели и задачи бухгалтерского и налогового учета. Проанализировано использование понятия справедливой стоимости во вновь принятых документах по бухгалтерскому учету, показано противоречивость и невозможность применения данного понятия в области налогообложения. Проанализированы основные цели и выводы по переходу и сближению с МСФО, обоснована необходимость гармонизации бухгалтерского и налогового учета в РФ.

**Ключевые слова:** бухгалтерский и налоговый учет, МСФО, требования и принципы МСФО, взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета, гармонизация бухгалтерского и налогового учета, оценочные значения, цели РСБУ и МСФО

## Accounting

<sup>1</sup>*Nina I. Golysheva*, PhD Econ., Associate professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow. E-mail: nigolysheva@mail.ru

### PROBLEMS OF HARMONIZATION OF ACCOUNTING AND TAX ACCOUNTING

#### Abstract

**Subject/Topic** The article is devoted to the assessment and consideration of problems, interrelation and harmonization of accounting and tax accounting in the Russian Federation, their regulatory support and regulation.

**Goals/Objectives** Conduct an assessment of the regulatory regulation of accounting and accounting of tax liabilities. To show the necessity and practical significance of convergence, harmonization of accounting and tax accounting.

**Methodology** The study uses such general scientific methods of cognition as analysis and synthesis, induction and deduction, the method of comparison, and also applies an integrated approach to the study of the problem.

**Conclusion:** The paper analyzes the main changes in the field of accounting regulation in the Russian Federation in recent years, shows their focus on the harmonization of accounting and tax accounting in the 1990s-2000s, and a gradual departure from convergence in subsequent years. The main goals and objectives of accounting and tax accounting are compared and analyzed. The use of the concept of fair value in newly adopted accounting documents is analyzed, the inconsistency and impossibility of applying this concept in the field of taxation is shown. The main goals and conclusions on the transition and convergence with IFRS are analyzed, the need for harmonization of accounting and tax accounting in the Russian Federation is justified.

**Keywords:** *accounting and tax accounting, IFRS, requirements and principles of IFRS, the relationship of accounting and tax accounting, harmonization of accounting and tax accounting, estimated values, objectives of RAS and IFRS.*

В последние годы в России сложилась не простая ситуация в области регулирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности и непосредственно связанного с этим налогового учета. Многие специалисты-практики и ученые неоднократно обращаются к вопросам осмысления и понимания тех перемен, которые уже произошли в области учета, в том числе учета налоговых обязательств, а также и формирования показателей финансовой отчетности, которые в свою очередь влияют на их оценку и их анализ. И здесь возникает комплекс разнообразных проблем, как на законодательном уровне, так и на уровне функционирования производства.

Существует проблема нормативного регулирования и взаимосвязи бухгалтерского учета и формирования отчетности крупных компаний и мелкого и среднего бизнеса, их влияния и взаимодействия с налогообложением и налоговым учетом [7], проблема применения МСФО и их влияния на показатели отчетности и учет налоговых обязательств, проблема применения ПБУ 18 «Учет расчетов по налогу на прибыль» с учетом тех изменений, которые были внесены в этот стандарт, а так же ряд других.

Возникает вопрос: а нужно ли так слепо и бесповоротно подстраиваться всему бухгалтерскому учету в нашей стране под требования МСФО? Или следует придерживаться гибкой и продуманной позиции грамотного и рационального сближения привил учета национальных, традиционных правил и современных учетно-экономических подходов к учетным процессам, в том числе и используя и применяя принципы и методы МСФО? Ведь те организации, которые должны или по каким-то причинам составляют консолидированную, то есть по требованиям МСФО отчетность, ее и так составляют.

**Таблица 1 – Положения о бухгалтерском и налоговом учете в основных нормативных документах по регулированию бухгалтерского учета в РФ / Provisions on accounting and tax accounting in the main regulatory documents on the regulation of accounting in the Russian Federation**

<b>Наименование нормативного документа</b>	<b>Основная цель документа</b>	<b>Положения документа о налогообложении</b>
<p>Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности<sup>1</sup> План мероприятий по реализации программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности</p>	<p><i>Цель реформирования системы бухгалтерского учета - приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.</i></p>	<p><i>Будет обеспечена непротиворечивость российской системы бухгалтерского учета общепризнанным в мире подходам к ведению бухгалтерского учета, сформирована модель сосуществования и взаимодействия системы налогообложения и системы бухгалтерского учета,</i></p>
<p>Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в российской федерации на среднесрочную перспективу<sup>2</sup></p>	<p><i>Бухгалтерский учет должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности в Российской Федерации, которая включает также статистический и оперативно-технический учет. Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является первичный учет как источник данных для последующего накапливания,</i></p>	<p><i>Современный бухгалтерский учет представляет собой информационную базу, на основе которой хозяйствующие субъекты готовят бухгалтерскую отчетность юридического лица (далее - индивидуальную бухгалтерскую отчетность) и консолидированную финансовую отчетность. Кроме того, информация,</i></p>

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N 283 "Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности"

<sup>2</sup> Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 N 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу»

Наименование нормативного документа	Основная цель документа	Положения документа о налогообложении
	<i>систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета.</i>	<i>формируемая в бухгалтерском учете, используется для составления управленческой, налоговой, статистической отчетности, отчетности перед надзорными органами.</i>
Федеральный закон "О бухгалтерском УЧЕТЕ" <sup>3</sup>	<i>Целями настоящего Федерального закона являются установление единых требований к бухгалтерскому учету, ... Бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим ФЗ, в соответствии с требованиями, установленными настоящим ФЗ, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.</i>	2. Бухгалтерский учет в соответствии с настоящим ФЗ могут не вести: 1) индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, - в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или расходов и расходов и (или) иных объектов <b>налогообложения;</b>

*Источник: составлено авторами по данным: Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N 283, Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 N 180, Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ.*

С учетом трудоемкости ведения параллельных бухгалтерского и налоговых учетов, руководствуясь разумным принципом «не навреди», проблема гармонизации становится особенно актуальна. Можно с ответственностью сказать, что МСФО сложнее действующих в настоящий момент привил и стандартов РСБУ. Они, МСФО во многом построены на оценочных, субъективных, расчетных значениях [2], их основная цель показать финансовую привлекательность организации для инвесторов и кредиторов. Российская система учета исторически, была направлена на контроль, преследуя основную цель – экономию и эффективность.

Если проанализировать нормативные документы, которые были приняты за последние годы в Российской Федерации в части регулирования бухгалтерского учета, то можно с уверенностью сказать, что те положения периода начала реформ в области сближения бухгалтерского и налогового учета, в последние годы «забыты». На них не делаются ссылки, они не учитываются, кроме того, все вновь принятые стандарты бухгалтерского учета вносят принципиальную разницу в части признания объектов налогового учета и финансового.

<sup>3</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете»

Как мы видим, еще в 1998 году была принята Программа, основной целью которой было не просто реформирование бухгалтерского учета в РФ, обеспечение непротиворечивости его норм и правил с международными подходами и правилами, но и разработка модели взаимодействия, сосуществования, гармонизации бухгалтерского и налогового учета.

Об этом много говорилось и разрабатывалось учеными и практиками с учетом становления и формирования основных подходов и методов учетного процесса в РФ [3,4].

Ведь и государству, в лице и контролирующих, и планирующих органов, для оценки эффективности и планирования нужна непротиворечивая качественная финансовая информация [1,5], и экономическим хозяйствующим субъектам, также нужна достоверная финансовая информация, которая формируется и представляется в бухгалтерской финансовой отчетности организаций. Разрешению проблем их качественной состыковки на законодательном уровне, совершенствованию методики взаимосвязи бухгалтерских и налоговых показателей были направлены основные нормативные документы в области бухгалтерского учета в 2000-ые годы.

Однако, разработанные и принятые в последние годы Федеральные стандарты бухгалтерского учета: ФСБУ 25/2018-«Бухгалтерский учет аренды», ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и ФСБУ 6/2020 «Основные средства», ФСБУ 5/2019 «Запасы» вносят новшества, которые полностью согласуются с требованиями МСФО, но полностью отдают и приводят к кардинальным противоречиям бухгалтерский и налоговый учет данных объектов. Только последний принятый стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», пожалуй, не затрагивает и не вносит резких различий в области бухгалтерского учета и налогообложения.

В целом, все более и более разделяются правила оценки [6], переоценки и учета отдельных объектов [8] в бухгалтерском и налоговом учете.

Так с этого отчетного года начинает применяться новый федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы», который вводит такое новое понятие в отечественной практике, как «справедливая стоимость». Оно используется множество раз, например, при приобретении запасов с оплатой неденежными средствами, а это может быть бартер или взаимозачет, это может быть и получение запасов, как товарный кредит. Запасы должны быть оприходованы по фактической себестоимости, которая будет равна справедливой стоимости. Или, например, при безвозмездном получении запасов, при обнаружении излишков при инвентаризации, они также должны быть оприходованы по справедливой стоимости. Так же в стандарте особо упоминается продукция сельского, рыбного, лесного хозяйства собственного производства, при их признании, можно оценивать по справедливой стоимости. Эти запасы должны быть

оценены в бухгалтерской отчетности всегда по справедливой стоимости, которую нужно будет ежегодно контролировать.

Также понятие справедливая стоимость применяется и в других нововведенных стандартах.

В документе имеется ссылка на Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости", в котором дано определение справедливой стоимости: «Справедливая стоимость - оценка, основанная на рыночных данных, а не оценка, специфичная для организации. В отношении некоторых активов и обязательств могут быть доступны наблюдаемые рыночные сделки или рыночная информация. ...Однако цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна - определить цену, по которой была бы осуществлена обычная сделка между участниками рынка с целью продажи актива или передачи обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях»<sup>4</sup>.

В отечественной практике мы неоднократно и традиционно применяли и применяем такое понятие, как рыночная цена или текущая рыночная стоимость. Это определение остается и в Налоговом кодексе при различных операциях и сделках, например, рыночная стоимость ценных бумаг, рыночная стоимость производных финансовых инструментов, рыночная стоимость застрахованного имущества. При получении имущества безвозмездно или обнаружении в результате инвентаризации, доход определяется, исходя из рыночных цен. Также есть отдельные положения, касающиеся переоценки основных средств, где говорится о переоценке по рыночным ценам и во многом других положениях налогового кодекса, применяется понятие рыночная цена, а не справедливая стоимость.

Сопоставление основных целей и задач бухгалтерского и налогового учета позволяет увидеть, что разделение двух видов учёта является объективным. С одной стороны, их совпадение может быть только на уровне решения общих задач, с другой стороны, особенности налогообложения отдельных объектов должно оцениваться и учитываться по особым, отличным от финансовых, правилам, следовательно, различия формирования объектов бухгалтерского и налогового учета неизбежны.

Подводя итог, можно сказать, что в отечественной практике наблюдается в последние годы резкое и планомерное отдаление и кардинальные, понятийные различия, обусловленные принятием и переходом на международные стандарты финансовой отчетности.

На наш взгляд это не всегда оправдано и необходимо.

Говоря о согласовании и сопоставлении бухгалтерского и налогового учета, они все больше и больше отдаляются друг от друга.

---

<sup>4</sup> "Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 "Оценка справедливой стоимости" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 11.07.2016)

Те положения вновь принятых нормативных документов, которые предусматривали сближение норм налогового и бухгалтерского учета, в настоящее время вообще забыты и не учитываются при принятии, на наш взгляд, необоснованных новых стандартов.

В заключение подчеркнем, что для необходимого сближения бухгалтерского и налогового учета, на наш взгляд, параллельно требуется и коренной пересмотр некоторых норм налогового законодательства с тем, чтобы действующие налоговые правила не содержали в себе, как это имеет место в настоящее время, скрытые «ловушки». Попадая в такие ситуации, налогоплательщики несут существенные финансовые риски, а в ряде случаев квалифицируются налоговыми контролерами, как правонарушители.

#### **Список источников:**

1. Куприянова, Гольшева (2016) – Куприянова Л.М., Гольшева Н.И. Анализ рисков по данным бухгалтерской финансовой отчетности. Международный научный журнал: Экономика. Бизнес. Банки. 2016. № S10. С. 40-55.

2. Куприянова, Гольшева (2019) – Куприянова Л.М., Гольшева Н.И. Анализ формирования показателей сегментарной бухгалтерской отчетности. Международный научный журнал: Экономика. Бизнес. Банки. 2019. 12 (38) декабрь. С.35-45

3. Гольшева, Чотчаева (2019) – Гольшева Н.И., Чотчаева А.М. Проблемы построения процесса ведения учета и формирования отчетности в формате МСФО на предприятии нефтегазовой отрасли. Международный научный журнал: Экономика. Бизнес. Банки. 2019. 4(30) апрель. С. 66-80.

4. Гольшева, Гребенникова (2014) – Гольшева Н.И., Гребенникова А.П. Универсальный передаточный документ: новые возможности контроля и учета Вестник АККОР. 2014. № 2 (30). С. 121-122.

5. Гольшева, Гребенникова (2013) – Гольшева Н.И., Гребенникова А.П. Контроль документооборота Вестник АККОР. 2013. № 4 (28). С. 112-113.

6. Гольшева, Михасева (2020) – Гольшева Н.И., Михасева А.Е. Проблемы учета бренда в соответствии с РСБУ и МСФО. Международный научный журнал: Экономика. Бизнес. Банки. 2020. 07(45) июль. С. 30-40.

7. Гольшева, Шаров (2021) – Гольшева Н.И., Шаров Д.О. Аккаунт как нематериальный актив: проблемы учета и оценки. Международный научный журнал: Экономика. Бизнес. Банки. 2021. 04(54) апрель. С. 73-82.

8. Куприянова, Альбов, Гольшева (2020) – Куприянова Л.М., Альбов А.П., Гольшева Н.И. Параметры оценки инновационной деятельности предприятия: экономико-правовой анализ. Международный научный журнал: Revista Inclusiones. Том 7 – октябрь/декабрь, 2020

#### **Referencies:**

Kupriyanova, Golyшева (2016) – Kupriyanova L.M., Golyшева N.I. *Risk analysis according to financial statements*. [Analiz riskov po dannym buxgalterskoj finansovoj otchetnosti] International scientific journal: E`konomika. Biznes. Banki. 2016. № S10. S. 40-55.]

Kupriyanova, Golyшева (2019) – Kupriyanova L.M., Golyшева N.I. *Analysis of the formation of indicators of segmental financial statements*. [Analiz

formirovaniya pokazatelej segmentarnoj buxgalterskoj otchetnosti] International scientific journal: E`konomika. Biznes. Banki. 2019. 12 (38) dekabr`. S.35-45]

Golysheva, Chotchaeva – (2019) Golysheva N.I., Chotchaeva A.M. *Problems of accounting and ifrs reporting process arranging at the oil and gas industry*. [Problemy postroeniy prochessa vedeniy ycheta I formirovaniy otchetnosti v formate MSFO na predpriyutih neftegazovoi otrasli]. International scientific journal: E`konomika. Biznes. Banki. 2019. 4 (30) aprel`. S.66-80

Golysheva, Grebennikov (2014) – Golysheva N.I., Grebennikov A.P. *Universal transfer paper, new possibilities of control and accounting* [Universalnyi peredatochniy dokument: novye vozmozhnosti kontrolya i ucheta] Bulletin AKSOR. [Vestnik AKSOR] 2014. N 2 (30). Pp 121-122.

Golysheva, Grebennikov (2013) – Golysheva N.I. Grebennikov A.P. *Control document* [Kontrol dokumentooborota] Herald AKSOR. [Vestnik AKSOR] 2013. N 4 (28). Pp 112-113.

Golysheva, Mikhaseva (2020) – Golysheva N.I., Mikhaseva.A.E. *Problem of brand accounting under RAS and IFRS*. [Problemy ycheta Brenda v sootvetstvii c RSBY ii MSFO]. International scientific journal: E`konomika. Biznes. Banki. 2020. 07 (45) July`. S.30-40

Golysheva, Sharov (2021) – Golysheva N.I., Sharov D.O. *Social account as an intangible asset: Problems of accounting and evaluation*. [Akkaunt kak nematerialnyi aktiv: problemy ycheta I oshenki]. International scientific journal: E`konomika. Biznes. Banki. 2021. 04 (54) April. S.73-82]

Kupriyanova, Albov, Golysheva (2020) – Ph.D. Lyudmila Mikhailovna Kupriyanova / Dr. Alexey Pavlovich Albov / Ph.D. Nina Iosifovna Kolysheva *Parameters of enterprise innovation activity assessments: economic and legal analysis*. ISSN 0719-4706 Vol. 7 / Número Especial / Octubre – Diciembre, Revista inclusions, 2020 pp. 477-484