

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Адаптация систем учета

УСТРАНЕНИЕ «ПРОБЕЛОВ» В БУХГАЛТЕРСКОМ И НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ: КОМПАРАТИВНЫЙ АНАЛИЗ ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА И РОССИЙСКОЙ ПРАКТИКИ

Екатерина Владимировна ОЛОМСКАЯ^а,
Андрей Андреевич АКСЕНТЬЕВ^б

^а кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных
Кубанский государственный университет (КубГУ),
Краснодар, Российская Федерация
olomskie@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8850-2109>
SPIN-код: 7371-0176

^б студент экономического факультета,
Кубанский государственный университет (КубГУ),
Краснодар, Российская Федерация
anacondaz7@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0002-0838-4729>
SPIN-код: 9601-6154

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 55/2021
Получена 04.02.2021
Получена в доработанном виде 19.02.2021
Одобрена 04.03.2021
Доступна онлайн 15.03.2021

УДК 657

JEL: H26, H29, M41, M49

Аннотация

Предмет. Разные целевые установки бухгалтерского учета и налогового законодательства сопровождаются применением разных правил для расчета конечной прибыли, которая делится на бухгалтерскую и налоговую. Природа возникновения «разниц» между бухгалтерским и налоговым учетом, а также их влияние на принятие решений исследуются в данной работе.

Цели. Изучить причины расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом, раскрыть отдельные аспекты учета «разниц» с позиции их регистрации в единой бухгалтерской системе или же при наличии двух параллельных систем, а также определить влияние таких «пробелов» на инвестиционные и управленческие решения.

Методология. Методологической основой исследования послужили диалектический метод научного познания, метод сбора теоретической и нормативно-правовой информации, а также анализ, синтез, наблюдение и сравнение.

Результаты. Выявлены ключевые особенности взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов в России и зарубежных странах. Обосновано, что в современных экономических реалиях устранение «пробелов» между указанными информационными системами не является необходимостью. Также проанализировано возможное влияние расхождений на принятие инвестиционных решений. Графически представлено применение затратного и балансового методов учета отложенных налогов в зависимости от способа организации информационных систем, а также их

сравнительная характеристика.

Область применения. Результаты исследования могут быть полезны научным и практическим работникам в сфере бухгалтерского учета, налогообложения, аудита, контроля, специалистам, деятельность которых сосредоточена в области организации бухгалтерского и налогового учета, и иным заинтересованным лицам, изучающим особенности взаимодействия указанных информационных систем.

Ключевые слова:

бухгалтерский учет,
налоговый учет,
бухгалтерский пробел,
отложенные налоги,
инвестиционные
решения

Выводы. Расхождения между двумя системами учета дают возможность оценивать степень влияния использования налогового планирования на вуалирование бухгалтерской прибыли, что может проявляться в виде нежелания кредиторов инвестировать в организацию. Актуальными остаются вопросы более подробного изучения методологии затратного и балансового методов, а также диалектики взаимодействия налогового планирования с бухгалтерской информационной системой.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Оломская Е.В., Аксентьев А.А. Устранение «пробелов» в бухгалтерском и налоговом учете: компаративный анализ зарубежного опыта и российской практики // *Международный бухгалтерский учет*. – 2021. – Т. 24, № 3. – С. 338 – 368.

<https://doi.org/10.24891/ia.24.3.338>

Расхождения, возникающие между бухгалтерским и налоговым учетами, являются объектом внимания научного сообщества с момента возникновения обязанности рассчитывать прибыль согласно не бухгалтерским принципам и положениям, а на основе налоговых норм, разработанных тем или иным уполномоченным государственным органом, контролирующим наполняемость бюджета за счет сбора налога на прибыль.

Наличие разных правил, налоговых преференций объективно является причиной возникновения «пробелов» между указанными системами учета, когда одни и те же факты хозяйственной жизни по-разному влияют на итоговый финансовый результат. Это приводит к тому, что прибыль, как разница между доходами и расходами, делится на:

- прибыль бухгалтерскую;
- прибыль налоговую (налогооблагаемую).

За рубежом расхождения между отмеченными показателями обычно называют *Accounting gap* (англ.), что в прямом переводе означает *бухгалтерский разрыв*¹.

¹ Или *бухгалтерский пробел, учетный пробел (разрыв)* и др. вариации перевода. – *Прим. авт.*

Общепринятым является обоснование, что расхождения обусловлены существованием разных целей в бухгалтерском и налоговом учетах, что в свою очередь закрепляет методологические особенности их организации и ведения.

Отсюда можно выделить следующие ключевые вопросы, на которые в данной статье делается акцент:

- можно ли полностью избежать расхождений²;
- как расхождения влияют на принятие инвестиционных решений;
- как показать расхождения в учете методологически.

В работе стоит цель изучить природу расхождений между бухгалтерским и налоговым учетами, опираясь как на зарубежный, так и на российский опыт, а также определить возможные последствия от наличия «пробелов» и показать методологические особенности их отражения на счетах бухгалтерского учета согласно отечественным правилам.

Среди зарубежных исследований на данную тему отдельное внимание следует уделить работам С. Whitaker [1], Н. Kirsch и S. Olsson [2], J.-В. Kim, L. Zhang, Y. Li [3], Y. Sun [4], а также публикациям S. Ahmeti, M. Aliu, A. Elshani, Y. Ahmeti [5].

Российский опыт изучения рассматриваемых вопросов представлен трудами З.И. Кругляк [6], Н.В. Воскресенской [7], Е.А. Левандовской [8], А.А. Адаменко и Т.А. Денисенко [9], В.А. Ерофеевой [10].

С. Whitaker в своей работе *Bridging the Book-Tax Accounting Gap*³ [1] рассматривает природу возникновения пробелов между бухгалтерским и налоговым учетами в США и предлагает способы устранения таких разрывов. Одной из важных предпосылок, по мнению автора, является то, что система принципов GAAP⁴ дает возможность опытным бухгалтерам скрывать фактически заработанные доходы и понесенные расходы в целях налогообложения⁵ от Службы внутренних доходов (IRS)⁶ и в то же время

² Данный вопрос по большей мере связан с причиной возникновения самих расхождений, то есть наличия разных целей в учетах, следовательно, разной методологии. – *Прим. авт.*

³ Устранение пробелов в бухгалтерском и налоговом учете. – *Прим. и пер. авт.*

⁴ *Generally Accepted Accounting Principles, GAAP* (англ.) – общепринятые принципы бухгалтерского учета – национальные стандарты бухгалтерского учета, применяемые в каждой стране, в соответствии с национальным законодательством. Как правило, аббревиатура GAAP используется, когда имеются в виду стандарты US GAAP (США).

⁵ Если бы принципы GAAP применялись в целях налогообложения. – *Прим. авт.*

⁶ *Internal Revenue Service, IRS* (англ.) – служба внутренних доходов, также Налоговое управление США (Налоговая служба США), аналог российской Федеральной налоговой службы (ФНС России). – *Прим. авт.*

увеличивать (снижать) бухгалтерскую прибыль в отчетах для инвесторов. Другой причиной является целевая направленность самих учетов. Однако исследователь в первую очередь опирается на тот факт, что налоговое законодательство позволяет правительству США реально создавать экономические стимулы для социально полезной деятельности организаций, в то время как финансовый учет должен показывать заинтересованным в информации пользователям точную картину экономического положения корпорации. С. Whitaker для примера обращается к «экономическим убежищам»⁷, из-за которых как раз и возникает «разрыв», являющийся результатом использования Налогового кодекса США как инструмента социальной политики и средства оказания помощи предпочтительным участникам. Единая система учета не позволяет достигнуть сразу обеих целей.

Если сопоставлять отмеченные рассуждения с российской практикой, то налоговые убежища дают, в частности, крупным корпорациям право в целях налогообложения прибыли применять льготы (в том числе сниженные ставки) и не учитывать определенный круг доходов⁸, которые в бухгалтерском учете признавались бы в полной мере, а в налоговом – частично.

Под бухгалтерским «мошенничеством» имеется в виду принципиальный подход, когда хозяйственная операция в учете может быть не отражена. Так, согласно МСФО⁹, если вероятность получения организацией экономических выгод в будущем от актива отсутствует, то он не должен признаваться, когда по факту они имели место быть. Отсюда С. Whitaker и делает акцент на том, что американская судебная система настаивает на налоговом законодательстве, которое позволяет облагать налогом тот доход, который в бухгалтерском учете может быть скрыт методологически или вовсе не показан.

Российский бухгалтерский учет по реалиям 1990-х гг. никак не мог обеспечить наполняемость бюджета страны, что требовало наличия более строгих налоговых норм, за исполнением которых можно следить, тем самым контролируя налоговые отношения между всеми экономическими субъектами и государством. В частности, это и привело к возникновению налогового учета, который на фоне гармонизации правил бухгалтерского

⁷ Они же налоговые преференции, налоговые убежища, льготы и др. – *Прим. авт.*

⁸ Например, в зависимости от конкретной свободной экономической зоны, в которой происходит деятельность резидента, уменьшается ставка налога на прибыль (в том числе до нуля); также возникает право на применение местных административных льгот; также существует перечень доходов, освобожденных от налогообложения (ст. 251 НК РФ); это может привести к частичному признанию доходов в одной системе и непризнанию их в другой – постоянные налоговые доходы. – *Прим. авт.*

⁹ Аналогично и в российских правилах. – *Прим. авт.*

учета и международных стандартов параллельно позволял достигать государственные фискальные цели.

Такой подход в определенной степени объясняет, почему не нужно стремиться к существенному сближению бухгалтерского и налогового учетов в одну сторону.

Но, например, Г.А. Скачко в своей публикации «Проблемы налогового учета в России» [11] не видит необходимости в ведении параллельного налогового учета в России, характеризуя его как несовершенную, с точки зрения инструментария и методологии, и чрезмерно затратную информационную систему. Отсюда возникает потребность создания интегрированного учета, удовлетворяющего требованиям как бухгалтерских правил, так и налоговых норм.

Однако последнее еще не было разумно осуществлено ни в одном государстве. Так, изучив опыт зарубежных исследователей [1–5], мы пришли к выводу, что гармонизация бухгалтерского и налогового учетов наносит ущерб тем стимулам и инструментам, которые встроены в две системы по отдельности. Кроме этого, единая система бухгалтерского учета, в которую включается и налоговый, автоматически поощряет консерватизм, когда бухгалтер будет «тянуть»¹⁰ признание расходов и преждевременно признавать доход, тем самым уплачивая больший налог на прибыль, что характеризуется более тяжким налоговым бременем, неблагоприятным для корпорации. При единой системе учета реальный финансовый доход как бы «расплывается»¹¹ во времени.

Поэтому наличие двух систем позволяет манипулировать, управлять прибылью с помощью налогового учета, достигать поставленных самой организацией налоговых целей, а с помощью отложенных налогов показывать эти разницы в системе бухгалтерского учета инвесторам и тем самым влиять на итоговый финансовый результат.

Группа авторов из Республики Косово исследовали данный аспект, а именно, как влияют разницы между системами на принятие решений инвесторами. Так, в своей работе они определяют, что, с одной стороны, когда компания использует агрессивный подход в налоговом учете¹², то большая часть налогов откладывается и эту сумму можно перенаправлять в другие проекты, следовательно, в бухгалтерской отчетности информация о

¹⁰ Отсроченное признание расходов: например, расходы распределяются во времени (расходы будущих периодов), когда фактически их нужно было признать на всю сумму сразу. – *Прим. авт.*

¹¹ Из-за того, что расходы, которые должны были быть учтены в полном объеме в одном периоде, будут признаваться в будущих периодах, а доходы, которые должны были быть признаны в будущих периодах, признаны полностью в прошлых. – *Прим. авт.*

¹² Признают расходы сразу, а доходы – с отсрочкой, если это закреплено налоговым законодательством, в противном случае имеет место уклонение от уплаты налогов. – *Прим. авт.*

разницах сможет показать инвесторам, что в будущем налоговое бремя компании значительно вырастет. С другой стороны, с помощью отложенных налогов корпорации могут демонстрировать бóльшую прибыль для управления и акционеров, однако манипулирование «пробелами» между бухгалтерским и налоговым учетами может привести к тому, что доверие инвесторов и сама стоимость корпорации снизятся. Авторы обосновывают последнее наличием неопределенности, приводя аргументы, что у кредиторов возникнет «страх», поскольку руководство умышленно рисует завышенную прибыль, и все финансовые заявления управленческого персонала можно считать нереалистичными [5]. Очевиден тот факт, что при большей разнице¹³ будет привлекаться меньше инвестиций¹⁴, то есть имеет место обратная зависимость.

В ходе анализа зарубежного опыта была выявлена такая особенность, что наличие значительных разрывов¹⁵ может побудить инвесторов¹⁶ к извлечению большей части прибыли, в результате чего прибыль к распределению не капитализируется, а организация переходит к простому воспроизводству.

Таким образом, можно говорить о том, что высокие разницы между системами учета могут замедлить дальнейшее развитие компании, поскольку нераспределенная чистая прибыль будет отсутствовать, и как было отмечено ранее, будет затруднено привлечение дополнительных инвестиций, что в своей совокупности может снизить стоимость бизнеса.

Однако справедливости ради следует подчеркнуть, что речь больше идет о налоговом планировании, когда организация выбирает конкретный курс своей корпоративной налоговой политики и преследует его. Иначе говоря, значительные разницы между учетами являются следствием¹⁷, а не причиной.

Зарубежные исследователи давно пришли к выводу, что агрессивная налоговая политика (политика неуплаты налогов, налоговой минимизации) приводит к снижению стоимости акций. В своей работе на основе проведенного эконометрического анализа такой вывод сделали J.-B. Kim, L. Zhang и Y. Li [3]. Сопоставляя выводы указанных авторов с бухгалтерским учетом, можно заметить, что фактические «разрывы» между системами дают сигнал пользователям информации о том, что есть риск снижения стоимости активов в будущем, ввиду наличия вероятности обвала

¹³ При значительных отклонениях бухгалтерской прибыли от налоговой. – *Прим. авт.*

¹⁴ Авторы называют это «красным флагом» для инвесторов [5]. – *Прим. авт.*

¹⁵ См. сноску 14.

¹⁶ В том числе и собственников бизнеса. – *Прим. авт.*

¹⁷ В МСФО 12 (IAS 12) «Налоги на прибыль» это называется «налоговыми эффектами». – *Прим. авт.*

цен на акции. Мысль заключается в том, что сложные налоговые стратегии и махинации в итоге будут замечены фискальными органами, которые возьмут под пристальный контроль корпорацию и будут обвинять ее в мошенничестве. Таким образом, негативная информация и отрицательные результаты, которые могли накапливаться с течением времени, но были «замаскированы» в виде постоянных и временных разниц (или временных разниц) в отчетности, увеличивают риск банкротства в будущем.

Однако важно сделать оговорку, что авторы в целом исследовали влияние налогового планирования на стоимость бизнеса. А то, как минимизация налогов влияет на итоги финансовой деятельности в будущем с учетом накопления негативной информации об этом, исследовано не было.

Интересно сопоставить выводы авторов работ [1] и [3] по поводу налоговых убежищ. Так, С. Whitaker считает, что «закрывать разрывы»¹⁸ можно с помощью ограничения налоговых льгот¹⁹, а именно их запрета²⁰, что сделает бухгалтерскую прибыль более нейтральной и политически неприкасаемой, и именно ее можно облагать налогом. Такой подход позволит расширить базу по налогу на прибыль, снизить издержки по соблюдению налогового законодательства.

J.-В. Kim, L. Zhang и Y. Li считают иначе. Так, с помощью налогового планирования и использования налоговых преференций менеджеры могут скрывать негативную неблагоприятную информацию о прибыли, увеличивая ее, при этом не создавая реальных денежных потоков [3]. Но здесь важно учитывать следующее. Как было отмечено ранее, такой подход повлияет на качество информации, и инвесторы начнут сомневаться в ней, поскольку налоговые показатели будут «замаскированы» и пользователи не увидят реального положения дел. С другой стороны, это проблему можно смягчить, если корпорация напрямую обратится к налоговой защите и публично будет оглашать свои налоговые мотивы.

Таким образом, налоговые преференции выступают «масками» для сокрытия неблагоприятной информации от внешних пользователей, что выражается в значительных отклонениях между бухгалтерской и налоговой прибылью.

Исследователь Y. Sun в своей работе анализирует национальные особенности учета [4]. Так, в Китае бухгалтерский учет стал относительно независимым недавно. Местное законодательство регламентирует, что системе бухгалтерского учета и налоговому законодательству присущи самостоятельные принципы и правила. По мнению исследователя, такой

¹⁸ Максимально сблизить прибыль бухгалтерскую и налоговую. – *Прим. авт.*

¹⁹ С. Whitaker имеет в виду ограничить постоянные разницы. – *Прим. авт.*

²⁰ Кроме социально важных льгот и норм, ограничивающих двойное налогообложение. – *Прим. авт.*

подход увеличивает расходы налогоплательщика на поддержание системы финансового учета и не способствует сбору налогов фискальными агентствами (службами). Y. Sun видит причину разделения правил в существовании разных целей. Так, налоговое законодательство должно обеспечивать доходами государство, которое с помощью налоговых рычагов осуществляет макроэкономическое регулирование и контроль. Причем в Китае налоговое законодательство следует «принципу благотворительности, который требует, чтобы формулировка и реализация налогового законодательства помогали получать финансовые доходы в полном объеме и в полной мере задействовали роль экономических рычагов» [4].

Y. Sun также считает, что разные цели двух систем обуславливают дифференциацию принципов. Причем он делает акцент, что они должны быть «совершенно разными». И именно принципы являются основой для выбора методов, которые в итоге должны стать фундаментом для профессионального суждения как в сфере бухгалтерского учета, так и с точки зрения исполнения требований налогового законодательства. Важно обратить внимание, что между системами реально могут существовать общие черты, правила или даже совпадать базовые принципы, однако в любом случае имеют место расхождения между ними, которые позволяют достигать отдельные целевые аспекты учетов.

Таким образом, существование системы бухгалтерского учета и соблюдение налогового законодательства с позиции их независимости друг от друга являются адекватным исходом в условиях рыночной экономики, когда и государство, и экономические субъекты могут достигать своих целей, не нарушая свободы друг друга. Но, как было не раз отмечено, такой подход является финансово затратным.

Авторы из Германии и Швеции Н. Kirsch и S. Olsson в своей статье сопоставляют национальные особенности финансового и налогового учетов [2]. Так, в Германии финансовая отчетность выполняет следующие функции²¹:

- информационную;
- защитную функцию кредиторов;
- функцию определения дивидендов акционерам;
- функцию как основу для налогообложения, закрепленную авторитетным принципом бухгалтерского учета по налогообложению [2].

²¹ Н. Kirsch и S. Olsson оговаривают, что единой иерархии между функциями не существует.
– Прим. авт.

Н. Kirsch и S. Olsson подчеркивают, что в Германии на практике приходится «жертвовать» конкретными функциями ради достижения других, поскольку национальная система не оговаривает единой цели учета, как например в МСФО²². Авторы указывают, что из-за соблюдения принципа налогообложения опускается достижение информационной функции и защитной функции кредиторов ввиду повышения стоимости поддержания информационной системы. В немецком бухгалтерском учете существуют счета коммерческие и налоговые, которые позволяют достичь всех упомянутых целей [12]. Малый бизнес может составлять только налоговые отчеты, опираясь исключительно на правила налогового законодательства. Коммерческий учет, скорректированный на основе налоговых правил²³, позволяет формировать для кредиторов более содержательную финансовую информацию.

Н. Kirsch и S. Olsson оговаривают, что в целом национальный учет схож с правилами МСФО, однако не видят обоснованных причин применять единую систему учета, которая также является затратной. Так, нормы IAS²⁴ преобразованы и отражены в Немецком коммерческом кодексе (HGB) отдельной главой. При этом крупные компании составляют консолидированную отчетность по международным правилам в обязательном случае, если корпорация ориентирована на рынок капиталов, где обращаются ценные бумаги, или в добровольном, если организация проводит консолидацию по национальным стандартам, где в последнем варианте разрешено применять требования МСФО.

Изложенное говорит о том, что в Германии так или иначе будут существовать минимум два вида учета, представленных одной единой бухгалтерской системой, методологически позволяющей достигнуть как налоговых целей, так и финансовых. Третий учет существует в рамках консолидации у крупного бизнеса.

Н. Kirsch и S. Olsson также определяют, что в перспективе Германия перейдет к параллельной системе учета, где отдельно будут существовать налоговый баланс (согласно налоговым нормам) и бухгалтерский (согласно правилам МСФО, либо «модернизированным» национальным принципам²⁵).

Здесь интересно провести параллель с отечественной практикой. Так, в России у малого бизнеса существует обязанность вести только налоговый

²² То есть предоставить соответствующую информацию о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении. – *Прим. авт.*

²³ Коммерческий учет позволяет учитывать отложенное налогообложение [12]. – *Прим. авт.*

²⁴ *International Accounting Standards, IAS* (англ.) – дословно «Международные стандарты бухгалтерского учета». – *Прим. авт.*

²⁵ В прямом переводе «модернизированные принципы», когда правила МСФО преобразованы под национальные особенности учета. – *Прим. авт.*

учет, а в общем порядке фирмы должны организовывать как бухгалтерский, так и налоговый учет. Консолидированную отчетность необходимо формировать компаниям в случаях, указанных в Федеральном законе № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»²⁶, которая составляется по правилам МСФО²⁷.

Отправной точкой в шведском налоговом законодательстве является единый финансовый отчет компании [2]. Отсюда следует, что в Швеции как такового налогового баланса нет. Функции финансового учета схожи с теми, что были описаны ранее, однако следует добавить, что на его основе государство определяет, следует ли принудить компанию к ликвидации.

Единая финансовая отчетность шведских компаний достаточно близка к форматам МСФО²⁸, однако в действительности национальные правила больше гармонизированы с налогообложением. Следовательно, шведский финансовый учет является основой для налогообложения и выполняет функцию защиты кредиторов, в то время когда консолидированная финансовая отчетность по международным правилам выполняет функцию информационную и больше для инвесторов из-за рубежа. Ситуация в Швеции складывается таким образом, что законодательные органы разрабатывают правила национального учета, согласовывая их в сотрудничестве с бухгалтерами²⁹. Отсюда, несмотря на единую систему, учет позволяет достигать тех целей, которые определены и государством, и шведскими бухгалтерами.

У российских исследователей нет однозначной позиции по поводу необходимости существования параллельного налогового учета. Однако в ходе анализа отечественной научной и профессиональной литературы было выявлено, что большинство специалистов обосновывают нерациональность выделения налогового учета ввиду затратности, отсутствия единой правовой базы, методологии, категориального аппарата, принципов. Здесь следует подчеркнуть, что указанные проблемы увязаны с самой системой учета, их необходимо решать, а методологию совершенствовать. Если бухгалтерский учет развивается почти шесть тысяч лет, то налоговый учет согласован с налоговой системой отдельного государства, которая складывается под влиянием множества факторов, в том числе исторических и социально-экономических.

²⁶ О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 26.07.2019, с изм. от 07.04.2020). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/334b50741e8a8a6d8bf5ae5e4b6e0c835525c31c/

²⁷ Там же, ст. 3, п. 1.

²⁸ *Шадиева М.Ю.* Особенности бухгалтерского учета в Швеции / *Инновационная экономика – основа устойчивого развития государства: сборник трудов Международной науч.-практ. конф.* Челябинск, 15 февраля 2018 г. Челябинск: Аэтерна, 2018. С. 147–150.

²⁹ Там же.

История развития налогового учета современной России насчитывает всего около 26 лет³⁰. В США проблема учета по бухгалтерским правилам и налоговому законодательству возникла после Второй мировой войны [1] и обсуждалась учеными больше 70 лет и до сих пор остается нерешенной, как и во всем мире. Поэтому российскому научному сообществу следует сосредоточить усилия не только на поиске проблем, но и на их глубоком изучении и предложении реальных решений, которые можно применять на практике.

Авторы работы [9], изучив историю развития бухгалтерского учета и налогового законодательства в России, пришли к выводу, что сегодня они представляют собой две самостоятельно развивающиеся системы. Первая – в сторону МСФО, вторая – согласно налоговой политике государства. Однако проблемным остается вопрос законодательного регламентирования их взаимодействия.

Так, например, существует ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», которое с помощью методологии бухгалтерского учета позволяет формировать информацию о разницах между бухгалтерской и налоговой прибылью. Но не существует отдельного нормативно-правового положения, которое регламентировало бы единые правила организации налогового учета³¹.

В определенной степени проблема налогового учета заключается в несовершенстве налогового законодательства. Российские исследователи в своих работах указывают на важность его категориального развития в сторону сближения с бухгалтерскими понятиями, отражающими экономическую сторону вещей. В частности, такой аспект раскрывается в работах [10, 14]: в первой публикации автор подчеркивает важность сближения бухгалтерского и налогового учетов с позиции наличия единых принципов и подходов отражения фактов хозяйственной жизни, а во второй – авторы выделяют налоговые категориально-правовые нестыковки, которые усложняют бухгалтерский учет и повышают налоговые риски.

З.И. Кругляк в своем исследовании обосновывает необходимость учета «по отклонениям», ввиду чего потребность в отдельной системе налогового учета отсутствует, и выделяет такие причины, как высокие затраты и «некачественное законодательство» [6].

³⁰ Если отталкиваться от 1995 г., когда появились вариативность признания доходов в целях налогообложения, нормирование расходов, и был заложен курс на ориентацию собственнической концепции взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов (англо-американская модель) [13, 16]. – *Прим. авт.*

³¹ «Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно...»: НК РФ ст. 313.

URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/699f67b4cbf0a39b0ec297c3f5ac5babb409564a/

В ходе исследования опыта Германии было выявлено, что проблему высоких издержек единая система бухгалтерского учета не решает.

Противоречивое законодательство, к сожалению, представляет собой правовой пробел из-за распада СССР и резкого перехода к рыночной экономике, который сегодня необходимо заполнить с учетом зарубежного опыта и российских реалий. Здесь нужно подчеркнуть, что следует принимать во внимание не только гармонизацию бухгалтерского и налогового учетов с позиции сближения, но и их экономическое и правовое содержание.

Таким образом, на основе изучения зарубежного и российского опыта можно сделать вывод, что какой бы ни была система, единой или параллельной, имеет место наличие одних и тех же особенностей, которые обобщены в итоговой *табл. 1*. Кроме этого, сегодня отсутствует идеальная практика сочетания двух систем сразу или функционирования одной единой.

Однако очень показателен опыт Швеции, где единая система учета гармонизирует цели государства и национального бизнеса, но упускает из виду информационные потребности зарубежных инвесторов, которые больше заинтересованы в правилах МСФО.

В целом авторы настоящей работы придерживаются мнения, что найти эталонную систему невозможно, ее нужно адаптировать под потребности государства и общества. Существование двух параллельных систем, когда законодательство допускает наличие «разрывов», является приемлемым вариантом для страны с рыночной экономикой и демократическим путем развития, что позволяет использовать стимулы двух систем одновременно (участвовать в бухгалтерском мошенничестве³² и уклоняться от налогообложения³³). Единая же система больше подходит для стран с плановой экономикой и высоким уровнем государственного вмешательства в рыночную среду.

Изучив зарубежный и российский опыт взаимодействия бухгалтерского и налогового учетов с позиции устранения «пробелов» между ними, можем сказать, что международная и отечественная практика использует так называемое «раскрытие информации», самый простой подход, согласно которому в бухгалтерском учете разница между прибылью бухгалтерской и налоговой отражается в виде временных разниц, представленных отложенными налоговыми активами (обязательствами), которые позволяют пользователям финансовой информации судить о степени отклонений

³² Использовать методологию бухгалтерского учета в управленческих целях, то есть какую прибыль показывать в отчетах. – *Прим. авт.*

³³ Максимально использовать правовые нормы, осведомленность, чтобы оптимизировать или минимизировать свои налоги. – *Прим. авт.*

между учетными системами и о возможном влиянии соответствующих разниц на возникновение будущих налоговых обязательств³⁴.

Е.А. Левандовская в своей работе указывает на то, что отложенные налоги «способны оказать влияние на рыночную капитализацию компаний» [8]. Такой вывод можно считать необоснованным, поскольку, как было выяснено, еще никем не было доказано реальное влияние разниц между налоговым и бухгалтерским учетами на рыночную капитализацию компании в будущем и тем более в текущий момент времени.

С другой стороны, отложенные налоги являются «индикатором», который дает инвесторам возможность судить о степени «разрыва» между учетами и сомневаться насчет адекватности бухгалтерской прибыли, указанной в отчетах.

На капитализацию же акций в том числе влияет и налоговое планирование, являющееся инструментом для достижения целей налогового менеджмента. Отсюда отложенные налоги выступают просто неким информационным показателем, свидетельствующим о разнице между прибылями. При этом сами «пробелы», как уже было отмечено, являются следствием, а не причиной. В ходе исследования был сделан вывод, что отложенные налоги могут использоваться как «маска» для сокрытия фактического финансового результата, поэтому на практике тяжело судить о том, насколько они реально оказывают влияние на результаты деятельности корпораций. Данный вопрос до сих пор активно исследуется и обсуждается зарубежными экспертами.

В России разницы между бухгалтерским и налоговым учетами для практикующих специалистов и научного сообщества являются проблематичным объектом как анализа³⁵, так и учета³⁶.

В нашем предыдущем исследовании была обобщена и структурирована логика применения балансового метода учета отложенных налогов [15]. Актуальным остается вопрос методологии учета на бухгалтерских счетах, в том числе с позиции правильности их «чтения».

Прежде чем перейти к таким особенностям, следует рассмотреть российскую практику учета отложенных налогов. На *рис. 1* для наглядности проиллюстрированы два основных отечественных подхода, актуальных на сегодняшний день, с учетом функционирования единой информационной системы, либо наличия двух параллельных.

³⁴ Однако следует подчеркнуть, что в России используется также методология временной концепции, где отдельно выделяются постоянные и временные разницы. – *Прим. авт.*

³⁵ С позиции возможности делать экономические выводы и осуществлять прогнозы. – *Прим. авт.*

³⁶ С позиции методологии организации учета отложенных налогов. – *Прим. авт.*

Н.В. Воскресенская в своей работе исследовала некоторые аспекты развития бухгалтерского учета в России [7]. Автор подчеркивает, что на законодательном уровне отечественная учетная практика с начала 1990-х гг. и до 2002 г. соответствовала континентально-европейской модели учета, что предполагало практическое совпадение финансового (бухгалтерского) и налогового учетов³⁷ (единая информационная система).

Таким образом, в 1990-е гг. и до 2002 г. в России существовала единая система бухгалтерского учета, очевидная цель которой и заключалась в отражении фактов хозяйственной жизни таким образом, чтобы рассчитывать обязательства перед бюджетом, согласно требованиям законодательства. Несмотря на то, что действующий на тот момент времени закон «О бухгалтерском учете»³⁸ прямо не оговаривал такой подход, а ставил задачи формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, следует согласиться с мнением Р.Б. Шахбанова, который в своей работе отмечал, что практика того времени требовала, чтобы «показатели, формируемые системным путем в бухгалтерском учете, служили основой для исчисления налоговой базы, чтобы они обеспечивали единый подход к формированию экономических показателей» [16]. Поэтому первостепенность учета, которую оговаривало законодательство³⁹, по отношению к налогообложению в действительности не соблюдалась⁴⁰.

Несмотря на то, что истинная цель бухгалтерского учета заключается в формировании достоверной экономической информации, позволяющей принимать решения заинтересованным пользователям, влияние государственных структур, их вмешательство и выбранная налоговая политика того времени буквально подчинили ее налоговой цели. Такую ситуацию можно сопоставлять с опытом Германии, где единая система в первую очередь удовлетворяет фискальные потребности страны.

Однако немецкий и российский опыт, как показала практика, на основе развития методологии смогли продемонстрировать способность применять единую систему для своих финансово-информационных целей. Если в

³⁷ Однако расхождения идеологически начали возникать ранее, когда с 1995 г. стал формироваться учет в целях налогообложения прибыли [13, 16] ввиду того, что действующие на тот момент времени нормативно-правовые акты регламентировали неравный с бухгалтерским учетом порядок расчета налогооблагаемой прибыли. – *Прим. авт.*

³⁸ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ (ред. от 28.11.2011). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12441/837347610205a6fff74a7075ebe456a391ebfb0a/

³⁹ Например, второй вариант Налогового кодекса РФ 1998 г. прямо закладывал принцип независимости бухгалтерского учета от налогообложения [16]. – *Прим. авт.*

⁴⁰ За исключением тех организаций, в чьих финансовых силах была возможность построить учет в финансовых и налоговых целях, что предполагало при отсутствии бухгалтерской методической базы создавать собственные регистры и адаптировать их под особенности хозяйственной деятельности. – *Прим. авт.*

Германии для этого существуют отдельные коммерческие счета, то отечественные бухгалтеры использовали методологию учета таким образом, чтобы «корректировать»⁴¹ бухгалтерскую прибыль в сторону налоговой, что и нашло свое отражение в первых версиях ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», положения которых явно имели отличия от МСФО 12 (IAS 12) «Налоги на прибыль», где в последнем случае «разрывы» между учетами рассчитывались на основе балансовых разниц между активами и обязательствами⁴².

Таким образом, можно утверждать, что российская практика учета с помощью корректировок, или «по отклонениям», существенно повлияла на методологию разработанного отечественного положения. В этом случае, несмотря на то, что с 2002 г. официально система налогового учета была обособлена и независима, бухгалтерский учет согласно требованиям норм⁴³ продолжал исполнять цель единой системы бухгалтерского учета. Следовательно, расчет обязательств перед бюджетом по налогу на прибыль был первоочередной практической задачей⁴⁴, что предполагало регистрировать факты хозяйственной жизни по «финансовым» правилам и далее проводить корректировки, «подгоняющие» прибыль бухгалтерскую к налоговой. Такой подход был «затратным», поскольку необходимо было каждую операцию сопоставлять с налоговой суммой, рассчитанной по правилам налогового законодательства, и далее отражать отложенный налоговый актив (обязательство) и постоянные налоговые доходы (расходы), что в итоге позволяло на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» получить фактические обязательства в корреспонденции со счетами 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Все изложенное обуславливает тот факт, что организовывать отдельный налоговый учет не имеет смысла ввиду того, что его функция достигается в системе бухгалтерского учета.

Следовательно, независимо от выбранного способа организации систем учета, стоимость их содержания будет дорогой и потребует наличия квалифицированных бухгалтеров и специалистов в области налогообложения.

⁴¹ Как было отмечено в работе [15], «...бухгалтеры в финансовом учете нормируемые и сверхнормативные расходы списывали за счет нераспределенной прибыли». – *Прим. авт.*

⁴² С 1996 г. в новой версии IAS 12 до этого времени международные стандарты также регламентировали способ учета разниц с помощью корректировок. – *Прим. авт.*

⁴³ То есть норм ПБУ 18/02. – *Прим. авт.*

⁴⁴ Несмотря на то, что подсистема бухгалтерского налогового учета законодательно была выделена в самостоятельную согласно требованиям 25 главы НК РФ. – *Прим. авт.*

В результате исследования практики ведения учета отложенных налогов на нескольких предприятиях⁴⁵, было выявлено, что они ведут бухгалтерский учет по национальным правилам и далее с помощью методологии, нарушая при этом установленные законом нормы и положения, рассчитывают прибыль равную налоговой (вместо использования счетов 09 или 77 применяют 97 «Расходы будущих периодов» и 98 «Доходы будущих периодов», с помощью которых как раз и «растягивают» доходы и расходы). Такие факты установить контролирующим органам сложно, поскольку подобные организации не обязаны проводить аудит, а налоговые службы не имеют претензий, поскольку требования налогового законодательства соблюдены.

И опять же здесь существует параллель с Германией, где бухгалтерам на практике приходится отказываться от достижения некоторых функций учета. В случае с Россией это также информационная функция и функция защиты кредиторов, поскольку бухгалтерский (финансовый) баланс будет рассчитан не по правилам ПБУ и ФСБУ⁴⁶. Скорее всего, именно об этом и говорят многие отечественные исследователи, когда дешевле и проще рассчитывать обязательства перед бюджетом «по отклонениям», однако с этим можно согласиться в случаях, когда таких корректировок будет не слишком много, поскольку иначе происходит усложнение и удорожание учета.

Из сказанного можно сделать вывод, что учет «по отклонениям» более эффективен в случае малого бизнеса, который заинтересован в привлечении инвестиций, в частности кредитов от банков. Применение ПБУ 18/02 при использовании «затратного» метода позволит не создавать дополнительную систему налогового учета.

Сегодня существует достаточно много публикаций прикладного характера, например, работы [17–19], где исследователи подробно описывают, в том числе с помощью формул, графических материалов и примеров, особенности учета «по отклонениям».

Методологию «затратного» метода иллюстрирует *рис. 2*, на котором изображена упрощенная схема бухгалтерского учета отложенного налога.

Для простого и более понятного восприятия рассмотрим пример, когда организация учла доход в целях и бухгалтерского, и налогового учетов в размере 200 000 руб. Однако в первой системе расходов было на сумму 80 000 руб., а во второй – 100 000 руб. Предположим, что разницы между расходами временные. Бухгалтер отразит отложенное налоговое

⁴⁵ Малый бизнес, не применяющий требования ПБУ 18/02. – *Прим. авт.*

⁴⁶ Положений по бухгалтерскому учету и Федеральных стандартов бухгалтерского учета. – *Прим. авт.*

обязательство⁴⁷ в тот момент и по той операции, когда имеет место расхождение и когда факт хозяйственной жизни непосредственно связан со счетами доходов или расходов.

На *рис. 2* данное действие изображено *первым шагом*. Это позволит бухгалтеру в случае дальнейшего учета условного расхода (дохода) (*второй шаг*) автоматически получить на счете 68 «Учет расчетов по налогу на прибыль», субсчете «Условный расход» сумму, которая при определении сальдо на соответствующем счете должна дать текущий налог на прибыль (*третий шаг*). Это значение будет перенесено с помощью бухгалтерской записи внутри самого счета на специальный субсчет «Текущий налог на прибыль», информация на котором позволит видеть реальную текущую задолженность перед бюджетом.

К сожалению, при анализе российской практики было выявлено, что многие специалисты не понимают реального предназначения учета «по отклонениям», считая, что при «затратном» методе бухгалтерская прибыль должна «подгоняться» к налоговой, рассчитанной заранее. И тут возникает вопрос, зачем рассчитывать налог на прибыль два раза?

Законодатель в п. 22 ПБУ 18/02 специально оговаривает, что при применении положения налог должен соответствовать сумме, указанной в декларации. На этом сделан акцент лишь потому, что налог на прибыль рассчитывается на основе Налогового кодекса⁴⁸, а не методологии бухгалтерского учета⁴⁹. Отсюда принцип учета при единой системе и применении «затратного» метода состоит в том, что налог, полученный на счете 68 «Учет расчетов по налогу на прибыль», субсчете «Текущий налог на прибыль», затем переносится в налоговую декларацию. Иначе произойдет «задвоение» одного и того же учета, что не соответствует принципу рациональности. Сам же налоговый учет внутри бухгалтерского верно называть *бухгалтерским налоговым учетом*.

В работе [20] указывается, что при «затратном» методе текущий налог на прибыль должен быть равен налогу в декларации. Из этого следует, что употреблять выражение «выравнивание» некорректно с позиции терминологии и методологии бухгалтерского налогового учета. Отсюда можно сделать вывод, что происходит не «подгонка» сумм к текущему налогу, а его фактический расчет.

⁴⁷ См. визуально-описательную методику определения вида временной разницы в работе [15]. – *Прим. авт.*

⁴⁸ На платформе налогового законодательства, а не по правилам признания доходов и расходов бухгалтерского учета. – *Прим. авт.*

⁴⁹ В таком случае бухгалтерский учет выступает вспомогательным инструментом, с помощью которого рассчитывается налог на прибыль путем корректировок. – *Прим. авт.*

Балансовый метод учета, как верно говорят практически все исследователи, методологически прост. Графически это проиллюстрировано на *рис. 3*.

Так, если снова обратиться к условному примеру, который был представлен ранее, то при балансовом методе ситуация упрощается лишь потому, что сумма налога рассчитывается заранее в налоговом учете. В данном случае важно подчеркнуть, что для указанного подхода необходима инвариантная система⁵⁰, позволяющая учитывать активы и обязательства таким образом, чтобы их можно было между собой сопоставлять [21]. Однако мы не утверждаем, что это один единственный способ.

На *рис. 3* также видно, что в налоговом учете соблюдается его цель – расчет обязательств перед бюджетом. В системе же бухгалтерского учета будет отражена информация для внешних пользователей о наличии «разниц», что дает более полную экономическую картину финансового состояния.

Следует сказать, что в настоящем исследовании не стояла задача подробно показать методологию, эта тема для будущих исследований. Здесь важно сделать вывод, что сегодня в отечественной практике и теории остается много нераскрытых вопросов. В частности, как наиболее рационально организовать налоговый учет с позиции его инвариантности с бухгалтерским?

При методе учета «по отклонениям» необходим строгий контроль аналитических счетов (желательно, чтобы они соответствовали строкам налоговой декларации) и соблюдение правил налогового законодательства в течение всего года для расчета итоговых обязательств перед бюджетом.

Балансовый же метод «предполагает»⁵¹ единые правила⁵² учета активов и пассивов для обеих информационных систем, что позволяет рассчитывать временные разницы на основе агрегированных данных балансов и в случае для временных и постоянных разниц – значений бухгалтерской и налоговой прибыли в отчете о финансовых результатах и декларации по налогу на прибыль соответственно.

Актуальным остается вопрос изучения особенностей бухгалтерского «мошенничества» с помощью вуалирования показателей налогового учета для отражения прибыли в финансовых отчетах.

Не менее интересен опыт зарубежных исследователей, которые пытаются увязать налоговое планирование в контексте его влияния не только на стоимость бизнеса, но и на финансовую информацию, способную влиять на принятие решений. При этом речь идет не о самом факте наличия разниц

⁵⁰ На базе которой ведутся бухгалтерский и налоговый учет. – *Прим. авт.*

⁵¹ Законодательно не оговорено. – *Прим. авт.*

⁵² Данный аспект остается открытым и малоизученным. – *Прим. авт.*

между налоговым и бухгалтерским учетами, а о диалектике взаимодействия налогового планирования с бухгалтерской информационной системой.

Таким образом, проведенное исследование позволяет сделать следующие выводы.

1. Устранить «разрывы» между бухгалтерским и налоговым учетами в современных условиях, если стоит цель достижения всех их функций – практически недостижимая задача. В масштабах малого бизнеса и наличия преференций со стороны государства, как показывает отечественный и зарубежный опыт, имеет место организация только единственного учета в целях налогообложения, в рамках которого «отклонения» просто отсутствуют.
2. Информация об «отклонениях» в первую очередь важна инвесторам, которые оценивают состояние бизнеса и принимают во внимание различные факты налогового планирования или же опасаются наличия мошенничества и завуалированной прибыли. Как показывает зарубежный опыт, предельно⁵³ высокие отклонения влияют на решения, когда собственники бизнеса не заинтересованы в капитализации прибыли и в выделении дополнительных финансовых ресурсов, ввиду наличия риска банкротства или значительного снижения стоимости бизнеса в будущем.
3. Отечественная методология учета отложенных налогов нуждается в более детальном изучении «затратного» и «балансового» методов. В частности, в настоящей статье обосновано, что первый способ корректно применять как инструмент бухгалтерского налогового учета, являющегося подсистемой единой системы бухгалтерского учета, что позволяет рассчитывать текущие обязательства перед бюджетом. Второй же способ подходит в случае наличия двух параллельных систем, встроенные инструменты которых эффективно использовать обособленно: в случае бухгалтерского учета – для отражения информации об отложенных налогах⁵⁴, и налогового учета – с позиции достижения целей налогового менеджмента и применения инструментов налогового планирования⁵⁵.

⁵³ Как рассчитываются предельные значения, выходя за рамки которых прибыль можно считать завуалированной, остается вопросом открытым. – *Прим. авт.*

⁵⁴ Или для «мошенничества», то есть вуалирования значений прибыли. – *Прим. авт.*

⁵⁵ Управление налоговыми потоками в рамках достижения целей налогового менеджмента. – *Прим. авт.*

Таблица 1**Основные сравнительные аспекты, связанные с особенностями организации информационных систем бухгалтерского и налогового учетов****Table 1****The key comparative aspects related to the bookkeeping and tax accounting information systems structure**

Основные сравнительные аспекты	Единая система бухгалтерского учета	Система бухгалтерского и налогового учета независимы
1. Стоимость содержания систем	Низкая в случае достижения налоговых целей. Затратная в случае достижения налоговых и финансовых целей. Чрезмерно затратная в случае использования единой системы в целях налогового, бухгалтерского законодательства и наличия учета по правилам МСФО	Низкая в случаях функционирования только системы налогового учета. Низкая в случаях функционирования только бухгалтерского учета. Затратная в случаях функционирования обеих систем сразу. Чрезмерно затратная, если существует параллельный бухгалтерский и налоговый учет, а также учет по правилам МСФО
2. Достижение целей учета	В первую очередь достигаются налоговые цели, и если позволяет национальная методология, то и бухгалтерские цели	Достигаются как бухгалтерские, так и налоговые цели
3. Использование встроенных инструментов	Единая система преимущественно направлена на достижение налоговых целей, что не дает возможности показать реальную картину экономического положения организации, но позволяет осуществлять налоговое планирование	Бухгалтерский учет позволяет использовать методологию в целях мошенничества, манипулируя прибылью. Налоговый учет позволяет осуществлять налоговое планирование в целях налогового менеджмента при управлении налогами к уплате в бюджет
4. Влияние ключевых факторов на системы	На единую систему влияет государственная налоговая политика, которая поощряет консерватизм и «уводит» бухгалтерскую прибыль в сторону налоговой	На систему налогового учета влияет государственная налоговая политика. Система бухгалтерского учета развивается самостоятельно на основе стандартов профессиональных организаций или стандартов, утвержденных другими уполномоченными органами
5. Достижение финансово-информационной функции	Единая система с помощью встроенных инструментов не дает возможности формировать качественную информацию о финансовом положении, кроме случаев, когда национальная методология это позволяет	Информационная функция достигается с помощью встроенных инструментов бухгалтерского учета
6. Достижение функции защиты кредиторов	Кредиторы не имеют возможности оценивать экономическое состояние организации, кроме случаев, если национальная методология позволяет составлять соответствующую финансовую отчетность	Функция защиты кредиторов достигается благодаря функционированию системы бухгалтерского учета

7. Выбор учета «пробелов» между системами	С помощью корректировок	Балансовый метод
8. Правовая база	Единую систему в первую очередь регулирует налоговое законодательство	Для бухгалтерского учета существуют свои отдельные национальные правила. Налоговый учет регулируется налоговым законодательством
9. Соблюдение принципов учета	Главенствует принцип налогообложения, остальные становятся второстепенными и могут не достигаться	Принципы бухгалтерского и налогового учета независимы, однако имеет место наличие общих, а второстепенные соответствуют целевой установке учетов
10. Применение в странах	С плановой экономикой и высоким уровнем государственного вмешательства	С рыночной экономикой и высоким уровнем демократии

Источник: составлено авторами на основе выводов проведенного исследования

Source: Authoring, based on the findings of the study

Рисунок 1

Практика учета отложенных налогов в России: «затратный» («по отклонениям») и «балансовый» методы в зависимости от способа организации учета

Figure 1

The practice of accounting for deferred taxes in Russia: Cost (by differences) and Balance methods, depending on the way the accounting is organized



Источник: авторская разработка

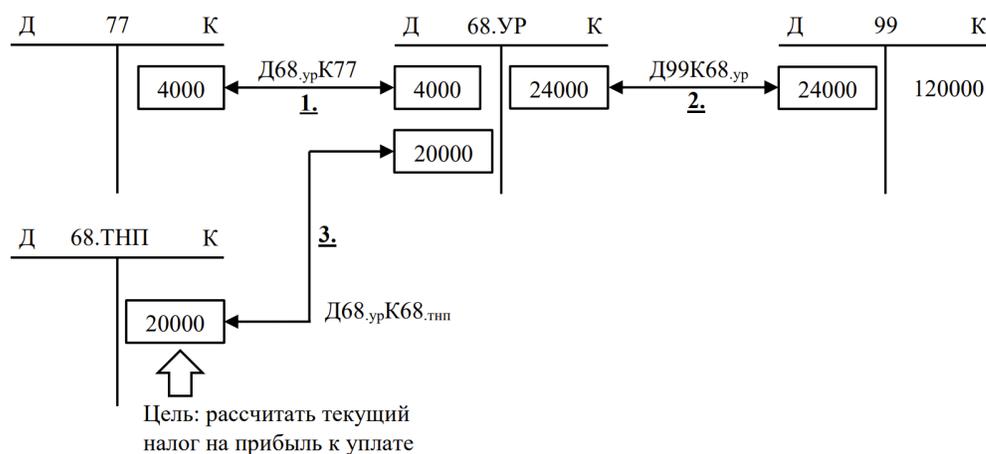
Source: Authoring

Рисунок 2

Учет отложенных налогов согласно «затратному» способу на примере превышения расходов в бухгалтерском учете над налоговым (упрощенная схема)

Figure 2

Accounting for deferred taxes according to the cost method as illustrated by bookkeeping expenses excess over the ones in tax accounting: A simplified scheme



Примечание.

- 1.** В течение отчетного периода по каждому факту хозяйственной жизни учитываются корректировки.
 - 2.** Полученная в отчетном периоде бухгалтерская прибыль умножается на ставку налога на прибыль (рассчитывается условный расход (доход)).
 - 3.** Условный расход, скорректированный на отложенные налоговые активы (обязательства) и постоянные доходы (расходы), равняется налоговой прибыли отчетного периода.
- УР – условный расход.
ТНП – текущий налог на прибыль.

Источник: авторская разработка

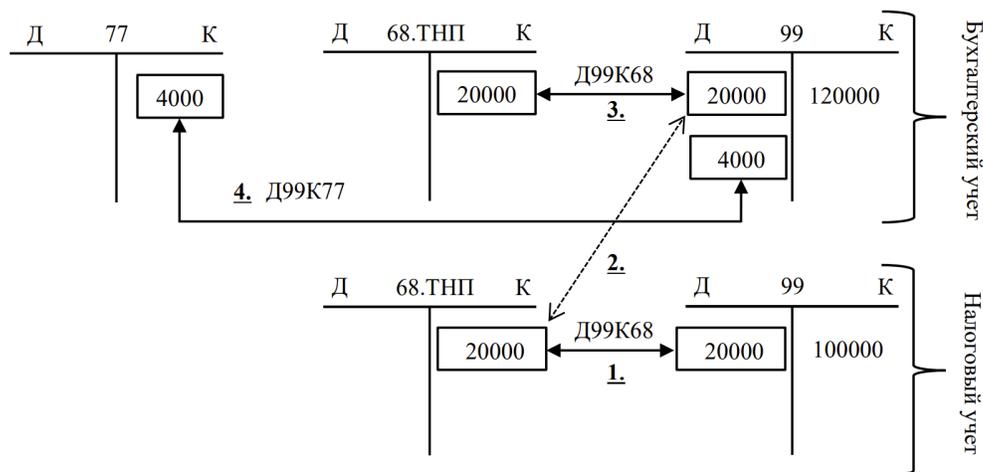
Source: Authoring

Рисунок 3

Учет отложенных налогов согласно «балансовому» способу на примере превышения расходов в бухгалтерском учете над налоговым (упрощенная схема)

Figure 3

Accounting for deferred taxes according to the balance method as illustrated by bookkeeping expenses excess over the ones in tax accounting: A simplified scheme



Примечание.

1. Рассчитывается сумма налога в системе налогового учета.
 2. Рассчитанная сумма переносится в систему бухгалтерского учета.
 3. Учитываются фактические обязательства перед бюджетом.
 4. Формируются отложенные налоги.
- ТНП – текущий налог на прибыль.

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Whitaker C. Bridging the Book-Tax Accounting Gap. *The Yale Law Journal*, 2005, no. 115, pp. 680–726.
URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/157778844.pdf>
2. Kirsch H., Olsson S. Financial Accounting and Tax Accounting: Germany and Sweden as Examples. *Skattenytt*, 2008, pp. 746–757.
URL: <https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2014/05/SN-12-2008-Kirsch-och-Olsson.pdf>
3. Kim J.-B., Li Y., Zhang L. Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-Level Analysis. *Journal of Financial Economics*, 2011, vol. 100, pp. 639–662.
URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1649679

4. Sun Y. Research on the Difference Between Accounting System and Tax Laws. *MATEC Web Conferences*, 2018, vol. 227. URL: https://www.matec-conferences.org/articles/matecconf/abs/2018/86/matecconf_icct2018_03007/matecconf_icct2018_03007.html
5. Ahmeti S., Aliu M., Elshani A., Ahmeti Y. TAX RESEARCH Financial Accounting versus Tax Accounting – Tax Rules' Impact on Investment Decisions. *ILIRIA International Review*, 2014, vol. 4, no. 1, pp. 9–24. URL: <https://doi.org/10.21113/iir.v4i1.50>
6. Кругляк З.И. Взаимодействие систем бухгалтерского и налогового учета (Международный опыт и российская практика) // *Международный бухгалтерский учет*. 2007. Т. 10. Вып. 7. С. 22–30. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vzaimodeystvie-sistem-buhgalterskogo-i-nalogovogo-ucheta-mezhdunarodnyu-opyt-i-rossiyskaya-praktika-1>
7. Воскресенская Н.В. Исторические предпосылки разделения бухгалтерского и налогового учета в современной учетной практике // *Вестник Чувашского университета*. 2010. № 4. С. 335–339. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoricheskie-predposylki-razdeleniya-buhgalterskogo-i-nalogovogo-ucheta-v-sovremennoy-otchestvennoy-uchetnoy-praktike/viewer>
8. Левандовская Е.А. Значимость отложенных налогов в финансовой отчетности // *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2019. № 11-2. С. 65–67. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/znachimost-otlozhennyh-nalogov-v-finansovoy-otchetnosti>
9. Адаменко А.А., Денисенко Т.А. Становление и развитие налогового учета в Российской Федерации, его взаимодействие с бухгалтерским учетом // *Вестник Академии Знаний*. 2017. № 4. С. 6–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stanovlenie-i-razvitie-nalogovogo-ucheta-v-rossiyskoy-federatsii-ego-vzaimodeystvie-s-buhgalterskim-uchetom>
10. Ерофеева В.А. Проблема сближения налогового учета с бухгалтерским учетом // *Экономика. Налоги. Право*. 2014. № 3. С. 134–137. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-sblizheniya-nalogovogo-ucheta-s-buhgalterskim-uchetom>
11. Скачко Г.А. Проблемы налогового учета в России // *Учет. Анализ. Аудит*. 2016. № 2. С. 48–53. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-nalogovogo-ucheta-v-rossii>

12. *Кабашкин В.А., Дубовская О.И., Лузгина Е.И.* Основы организации и особенности бухгалтерского учета в Германии // *Международный бухгалтерский учет*. 2010. Т. 13. Вып. 5. С. 43–49.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovy-organizatsii-i-osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-v-germanii>
13. *Баикатов В.В.* История становления и развития налогового учета // *Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета*. 2011. № 68 (04). С. 233–246.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-stanovleniya-i-razvitiya-nalogovogo-ucheta>
14. *Насыров И.Н., Штырляева Е.В.* Учетные издержки налогообложения организаций: происхождение и способы устранения // *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2015. Т. 8. Вып. 8. С. 27–37.
URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/fa/detail.php?ID=64954>
15. *Оломская Е.В., Аксентьев А.А.* ПБУ 18/02: основы применения балансового метода // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 12. С. 1356–1382. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.12.1356>
16. *Шахбанов Р.Б.* Вопросы становления налогового учета в России // *Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3: Общественные науки*. 2005. № 5. С. 100–104. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/voprosy-stanovleniya-nalogovogo-ucheta-v-rossii/viewer>
17. *Кемаева С.А., Лодыгина Е.И.* Современный взгляд на применение ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» в системе бухгалтерского учета организаций // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017. № 15. С. 41–50.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyy-vzglyad-na-primeneniye-pbu-18-02-uchet-raschetov-po-nalogu-na-pribyl-v-sisteme-buhgalterskogo-ucheta-organizatsiy/viewer>
18. *Покровская Н.В., Антонец Е.А.* Оценка отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. Т. 18. Вып. 11. С. 43–54.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-otlozhennyh-nalogovyh-aktivov-i-otlozhennyh-nalogovyh-obyazatelstv>
19. *Кот Е.М., Огородникова Н.М., Сабурова Л.В., Гусельникова С.А.* Исследование расчета налога на прибыль и разработка методики сопоставления данных бухгалтерского и налогового учета // *Вопросы*

управления. 2019. № 6. С. 147–157.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/issledovanie-rascheta-naloga-na-pribyl-i-razrabotka-metodiki-sopostavleniya-dannyh-buhgalterskogo-i-nalogovogo-ucheta>

20. *Медведева М.В., Ряховский Д.И.* Совершенствование учета расчетов по налогу на прибыль организаций // *Modern Economy Success*. 2020. № 3. С. 243–251. URL: <http://mes-journal.ru/wp-content/uploads/2020/07/mes-3.pdf>

21. *Оломская Е.В., Тхагансо Р.А.* Взаимосвязь основных потоков бухгалтерской и налоговой информационных систем // *Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика*. 2016. № 3. С. 87–94. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vzaimosvyaz-osnovnyh-potokov-buhgalterskoy-i-nalogovoy-informatsionnyh-sistem>

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

FILLING IN THE GAPS IN BOOKKEEPING AND TAX ACCOUNTING: A COMPARATIVE ANALYSIS OF INTERNATIONAL AND RUSSIAN PRACTICES

Ekaterina V. OLOMSKAYA ^{a,*},
Andrei A. AKSENT'EV ^b

^a Kuban State University (KubSU),
Krasnodar, Russian Federation
olomskie@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-8850-2109>

^b Kuban State University (KubSU),
Krasnodar, Russian Federation
anacondaz7@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0002-0838-4729>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 55/2021
Received 4 Feb 2021
Received in revised
form 19 February 2021
Accepted 4 March 2021
Available online
15 March 2021

JEL classification:

H26, H29, M41, M49

Keywords:

bookkeeping, tax
accounting, gaps,
investment decisions,
deferred taxes

Abstract

Subject. This article explores the origination of the differences between bookkeeping and tax accounting, and their impact on decision-making.

Objectives. The article aims to examine the reasons for the discrepancies between bookkeeping and tax accounting, reveal some aspects of accounting of differences from the position of their registration in a uniform accounting system or two parallel systems, if available, and determine the impact of such gaps on investment and management decisions.

Methods. For the study, we used analysis and synthesis, observation, comparison, and the dialectical and data collection methods.

Results. The article reveals the key features of the interaction between bookkeeping and tax accounting in Russia and foreign countries. It justifies that in today's economic realities, addressing shortcomings between these information systems is not a necessity, and shows the possible impact of differences on investment decisions. The article also graphically presents the application of cost-plus and balance-based methods of accounting for deferred taxes depending on the way information systems are organized, as well as their comparative characteristics.

Conclusions and Relevance. The discrepancies between the two accounting systems provide an opportunity to assess the impact of tax planning on drawing a veil over the accounting profit. Studying the cost and balance methods, as well as the dialectic of the interaction of tax planning with the accounting information system, remain relevant. The results of the study can be useful to accounting and tax specialists, and other stakeholders who are studying the interactions of these information systems.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Olomskaya E.V., Aksent'ev A.A. Filling in the Gaps in Bookkeeping and Tax Accounting: A Comparative Analysis of International and Russian Practices. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 3, pp. 338–368.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.3.338>

References

1. Whitaker C. Bridging the Book-Tax Accounting Gap. *The Yale Law Journal*, 2005, no. 115, pp. 680–726.
URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/157778844.pdf>
2. Kirsch H., Olsson S. Financial Accounting and Tax Accounting: Germany and Sweden as Examples. *Skattenytt*, 2008, pp. 746–757.
URL: <https://skattenytt.se/wp-content/uploads/2014/05/SN-12-2008-Kirsch-och-Olsson.pdf>
3. Kim J.-B., Li Y., Zhang L. Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-Level Analysis. *Journal of Financial Economics*, 2011, vol. 100, pp. 639–662.
URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1649679
4. Sun Y. Research on the Difference Between Accounting System and Tax Laws. *MATEC Web Conferences*, 2018, vol. 227. URL: https://www.matec-conferences.org/articles/mateconf/abs/2018/86/mateconf_icct2018_03007/mateconf_icct2018_03007.html
5. Ahmeti S., Aliu M., Elshani A., Ahmeti Y. TAX RESEARCH Financial Accounting versus Tax Accounting – Tax Rules' Impact on Investment Decisions. *ILIRIA International Review*, 2014, vol. 4, no. 1, pp. 9–24.
URL: <https://doi.org/10.21113/iir.v4i1.50>
6. Kruglyak Z.I. [Interaction of bookkeeping and tax accounting systems: International experience and Russian practice]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2007, vol. 10, iss. 7, pp. 22–30. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vzaimodeystvie-sistem-buhgalterskogo-i-nalogovogo-ucheta-mezhdunarodnyy-opyt-i-rossiyskaya-praktika-1> (In Russ.)
7. Voskresenskaya N.V. [Historical preconditions of bookkeeping and fiscal accounting in modern home practice]. *Vestnik Chuvashskogo universiteta = Bulletin of Chuvash University*, 2010, no. 4, pp. 335–339.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoricheskie-predposylki-razdeleniya>

buhgalterskogo-i-nalogovogo-ucheta-v-sovremennoy-otechestvennoy-uchetnoy-praktike/viewer (In Russ.)

8. Levandovskaya E.A. [Significance of deferred taxes in financial reporting]. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economics and Business: Theory and Practice*, 2019, no. 11-2, pp. 65–67.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/znachimost-otlozhennyh-nalogov-v-finansovoy-otchetnosti> (In Russ.)
9. Adamenko A.A., Denisenko T.A. [Formation and development of tax accounting in the Russian Federation, and its interaction with accounting]. *Vestnik Akademii Znaniy = Bulletin of the Academy of Knowledge*, 2017, no. 4, pp. 6–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/stanovlenie-i-razvitiie-nalogovogo-ucheta-v-rossiyskoy-federatsii-ego-vzaimodeystvie-s-buhgalterskim-uchetom> (In Russ.)
10. Erofeeva V.A. [The problem of convergence of tax accounting and bookkeeping]. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics. Taxes. Law*, 2014, no. 3, pp. 134–137. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-sblizheniya-nalogovogo-ucheta-s-buhgalterskim-uchetom> (In Russ.)
11. Skachko G.A. [The problems of tax accounting in Russia]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 2, pp. 48–53.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-nalogovogo-ucheta-v-rossii> (In Russ.)
12. Kabashkin V.A., Dubovskaya O.I., Luzgina E.I. [Basics of organization and the specific features of accounting in Germany]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2010, vol. 13, iss. 5, pp. 43–49. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osnovy-organizatsii-i-osobennosti-buhgalterskogo-ucheta-v-germanii> (In Russ.)
13. Bashkatov V.V. [History of tax accounting formation and development]. *Politematicheskii setevoi elektronnyi nauchnyi zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta*, 2011, no. 68 (04), pp. 233–246. (In Russ.) URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-stanovleniya-i-razvitiya-nalogovogo-ucheta>
14. Nasyrov I.N., Shtyrlyeva E.V. [Accounting costs of taxation of organizations: origins and solutions]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial Analytics: Science and Experience*, 2015, vol. 8, iss. 8, pp. 27–37. URL: <https://www.fin-izdat.ru/journal/fa/detail.php?ID=64954> (In Russ.)

15. Olomskaya E.V., Aksent'ev A.A. [Russian Accounting Standard (PBU) 18/02: Principles on the balance method use]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 12, pp. 1356–1382. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.12.1356>
16. Shakhbanov R.B. [Formation of tax accounting in Russia]. *Vestnik Dagestanskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3: Obshchestvennye nauki = Herald of Dagestan State University. Series 3: Social Sciences*, 2005, no. 5, pp. 100–104. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/voprosy-stanovleniya-nalogovogo-ucheta-v-rossii/viewer> (In Russ.)
17. Kemaeva S.A., Lodygina E.I. [A modern view of the application of PBU 18/02 – Profit Tax Accounting – in the accounting system of organizations]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*, 2017, no. 15, pp. 41–50. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sovremennyy-vzglyad-na-primeneniye-pbu-18-02-uchet-raschetov-po-nalogu-na-pribyl-v-sisteme-bukhgalterskogo-ucheta-organizatsiy/viewer> (In Russ.)
18. Pokrovskaya N.V., Antonets E.A. [Valuation of deferred tax assets and deferred tax liabilities]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, vol. 18, iss. 11, pp. 43–54. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-otlozhennykh-nalogovyh-aktivov-i-otlozhennykh-nalogovyh-obyazatelstv> (In Russ.)
19. Kot E.M., Ogorodnikova N.M., Saburova L.V., Gusel'nikova S.A. [Study of income tax calculation and development of a methodology for comparing accounting and tax accounting data]. *Voprosy upravleniya = Management Issues*, 2019, no. 6, pp. 147–157. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/issledovanie-rascheta-naloga-na-pribyl-i-razrabotka-metodiki-sopostavleniya-dannykh-bukhgalterskogo-i-nalogovogo-ucheta> (In Russ.)
20. Medvedeva M.V., Ryakhovskii D.I. [Improving the accounting of calculations for corporate income tax]. *Modern Economy Success*, 2020, no. 3, pp. 243–251. URL: <http://mes-journal.ru/wp-content/uploads/2020/07/mes-3.pdf> (In Russ.)
21. Olomskaya E.V., Tkhasapso R.A. [Interrelation of the main flows in accounting and tax information systems]. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika = Bulletin of Adyge State University. Series: Economics*, 2016, no. 3, pp. 87–94.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/vzaimosvyaz-osnovnyh-potokov-buhgalterskoy-i-nalogovoy-informatsionnyh-sistem> (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.