2.6. ПРИМЕНЕНИЕ МНОГОУРОВНЕВЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗАПИСЕЙ ДЛЯ КОНТРОЛЯ ЗА УЧЕТОМ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ В ЦЕЛЯХ УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Святковская Е.Ю., аспирант, кафедра «Бухгалтерский учет в финансово-кредитных и некоммерческих организациях»

Финансовый университет при Правительстве РФ

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В данной статье представлены результаты исследования форм бухгалтерских записей. В результате проведенных исследований были разработаны многоуровневые бухгалтерские записи. Многоуровневые бухгалтерские записи можно применять для ведения учета по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), а также для ведения управленческого и налогового учета. Применение многоуровневых бухгалтерских записей упрощает осуществление контроля за отражением хозяйственных операций. Методология, представленная в статье, позволяет вести учет хозяйственных операций с применением многоуровневых бухгалтерских записей в целях учета налога на прибыль.

Развитие теории бухгалтерского учета можно представить как развивающуюся идею совершенствования процесса управления хозяйственной деятельностью. Форма бухгалтерской записи, являясь частью теории бухгалтерского учета, всегда отвечала определенным требованиям по раскрытию информации и возможности ее обработки. Каждое изменение представления формы бухгалтерской записи можно приравнять к революции в теории бухгалтерского учета.

Простая форма бухгалтерской записи содержит дату, наименование счета, сумму операции. Такой униграфический учет позволял простым образом записывать происходящие в организации факты хозяйственной деятельности и контролировать их.

Согласно исследованиям о генезисе двойной записи, проведенным учеными Кубанского государственного университета [2, с. 39], переход от простой бухгалтерии к диграфической происходил поэтапно и длился с середины XIII в. до 31 января 1399 г. Ученые выявили более 10 тыс. счетов учета, которые носили как статический (счета учета товаров), так и динамический характер (счета расчетов или накопления операционных финансовых результатов). Исследование архивных материалов показало, что форма двойной записи существовала более ста лет до того как ее описал Л. Пачоли в своем труде. В связи с появлением необходимости выявления финансового результата от хозяйственной деятельности униграфический учет был расширен до новой диграфической формы. Так материальные счета получили денежную оценку, были введены новые счета учета собственных средств, счета учета доходов и расходов. В двойной записи активы учитываются по дебету счетов, а пассивы по кредиту счетов. Увеличение в активах отражается по дебету активных счетов, уменьшение активов по кредиту активных счетов. Таким образом, каждая хозяйственная операция отражается в бухгалтерском учете дважды, из-за чего двойная запись получила свое название.

Тройная запись появилась в XX в. Впервые она возникла в связи с необходимостью вести налоговый учет, отличный от бухгалтерского. В 1963 г. Х.П. Джонсон [4, с. 3] предложил добавить третью колонку в журнальную запись, чтобы вычислять налогооблагаемый доход.

Позже в 1982 г. японский ученый Ю. Иджири предложил интегрировать финансовый анализ в бухгалтерский учет, для чего создал специальные счета, расширив двойную запись до тройной [4, с. 8]. Эти счета получили название «требит» («тре» – три, «бит» – часть).

Сегодня при анализе бухгалтерской отчетности руководителей интересуют прежде всего контроль изменений в доходах и расходах, а также изучение причин, вызвавших эти изменения. Ю. Иджири предложил интегрировать финансовый анализ в бухгалтерский учет, для чего создал специальные счета, расширив двойную запись до тройной. Таким образом, потребности в контроле продиктовали необходимость создания новой детализации бухгалтерского учета. Тут можно провести параллель с временем, когда появилась потребность узнать, почему произошло изменение в чистых активах, в связи с чем зародилась двойная бухгалтерия.

Свою концепцию Ю. Иджири назвал «момент бухгалтерского учета». Он отталкивался от научных понятий в физике, где существуют векторные понятия: скорость (moment), ускорение (impulse) и сила (force). В своей концепции Ю. Иджири использовал следующие ключевые понятия.

Чистые активы (wealth) – величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации суммы ее обязательств. Чтобы показать взаимосвязь между формами отчетности, вместо бухгалтерского баланса Ю. Иджири предложил использовать отчет о чистых активах, который представляет собой разность активов и обязательств, итогом которой будет показатель чистых активов. Одной из предпосылок концепции «момента бухгалтерского учета» является изменение в чистых активах за период представляет собой финансовый результат. Таким образом, скорость (moment) в концепции Ю. Иджири представляет собой величину, показывающую изменение чистых активов в единицу времени или величину, показывающую изменение финансового результата в единицу времени. Показатель скорости изменения финансового результата измеряется в денежных единицах за период, например, рублей в год, рублей в месяц. Отсюда Ю. Иджири делает вывод, что доход (расход) за период времени – это изменение скорости изменения финансового результата в течение времени:

$$M = \frac{\Delta W}{\Delta t},$$

где M – скорость изменения финансового результата;

ΔW – финансовый результат;

Δt – время, за которое получен финансовый результат.

Скорость изменения финансового результата может меняться от периода к периоду, чтобы измерить изменение этих скоростей, Ю. Иджири вводит понятие «ускорение». Финансовое ускорение – это изменение скорости изменения нераспределенной прибыли (убытка) за единицу времени. Этот показатель измеряется в денежных единицах за период в квадрате:

$$a = \frac{\Delta M}{\Delta t} = \frac{\Delta W}{\Delta t^2}.$$

В вышеуказанной формуле ***a*** означает скорость изменения финансового результата.

В механике сила притяжения определяется умножением массы тела на ускорение. Для обозначения силы в бухгалтерской интерпретации автор предлагает использовать понятие «сила финансового воздействия», в формуле обозначается буквой ***F***, эта величина может быть определена как произведение инвестиций и финансового ускорения:

$$F = \Delta Wa = \Delta W \frac{\Delta W}{\Delta t^2}.$$

Тогда каждую бухгалтерскую проводку, учитываемую по дебету как чистый актив, а по кредиту – как финансовый результат можно интерпретировать как изменение чистых активов за счет дифференциального изменения финансового результата. Иджири использует тройную запись, чтобы объяснить изменения в скорости роста дохода.

Дебет = Кредит = Требит.

Чистые активы учитываются по дебету, финансовый результат и скорость роста дохода – по кредиту, а финансовое воздействие, финансовое ускорение и сила финансового воздействия – по требиту.

Схему взаимодействий уровней бухгалтерского учета с применением тройной записи Ю. Иджири подробно рассматривает Самусенко С.А. в своей статье «Система тройной бухгалтерии Юджи Идзири и перспективы ее применения». Самусенко С.А. обращает внимание, что еще в XVIII в. создатель английской формы счетоводства Э.Т. Джонс отмечал, что двойная запись может быть упрощена, так как применение отрицательных знаков позволяет вести ее в одномерном режиме [3, с. 47]. Отрицательные числа широко применяются только с XVI в. Отсюда можно сделать вывод, что именно незнание отрицательных чисел в XII-XIII вв. привело бухгалтеров к использованию двойной записи.

Ниже представлена схема взаимодействий уровней бухгалтерского учета с применением тройной записи Ю. Иджири [5, с. 749] (табл. 1).

В первом ряду схемы (бухгалтерский учет изменения чистых активов) представлен диграфический бухгалтерский учет, дополненный записью о финансовом воздействии. Единственным отличием от традиционной диграфической формы бухгалтерской записи здесь является особенность тройной записи Ю. Иджири, которая состоит в том, что все статические счета активов и обязательств учитываются по дебету, динамические счета учета доходов и расходов по кредиту. Активы и доходы имеют положительное значение, а обязательства и расходы – отрицательное. Изменения в чистых активах равно финансовому результату за период. Финансовый результат за период можно представить в виде скалярной суммы влияния различных факторов финансового воздействия. Во втором ряду схемы представлено равенство изменения скорости роста дохода и финансового ускорения. В третьем ряду – сила финансового воздействия.

Таблица 1

СХЕМА ВЗАИМОДЕЙСТВИЙ УРОВНЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА С ПРИМЕНЕНИЕМ ТРОЙНОЙ ЗАПИСИ Ю. ИДЖИРИ

Уровень учета	Дебит	Кредит	Требит
Бухгалтерский учет силы финансового воздействия Простая форма бухгалтерской записи Руб./мес.	-	-	Сила финансового воздействия
Бухгалтерский учет скорости изменения нераспределенной прибыли (убытков) Двойная запись Руб./мес.	-	Скорость изменения нераспределенной прибыли (убытков)	Финансовое ускорение
Бухгалтерский учет изменения чистых активов Тройная запись Руб.	Чистые активы	Финансовый результат	Финансовое воздействие

Так, например, для учета анализа полученной за период прибыли от продажи Ю. Иджири предлагает использовать следующие счета по требиту:

- изменение ассортимента проданной продукции;
- изменения объема продаж;
- изменения, вызванные изменением цен;
- изменения прямых расходов;
- изменение косвенных расходов.

Вариационный анализ при этом осуществляется не по плановым показателям, а в сравнении с показателями предыдущего учетного периода.

Бухгалтерские проводки ниже иллюстрируют отражение хозяйственных операций по учету доходов и расходов по продажам тройной записью.

1. Дебет 62 «Дебиторская задолженность» – 40 тыс. руб.
2. Кредит 90 «Выручка» – 40 тыс. руб.
3. Требит «Изменение ассортимента проданной продукции» – 20 тыс. руб.
4. Требит «Изменение объема продаж» – 8 тыс. руб.
5. Требит «Изменения в ценах на продукцию» – 12 тыс. руб.

В 1980-е гг. довольно трудно было внедрить в повседневный бухгалтерский учет концепцию «Момента бухгалтерского учета», однако сегодня такой учет может быть автоматизирован по операциям, причину изменения дохода или расхода от которых можно определить, используя инструменты финансового анализа.

Сегодня перед бухгалтерским учетом остро стоит проблема повышения эффективности осуществления контроля в организациях. Для этого необходима организация такой системы бухгалтерского учета, которая позволит осуществлять контроль за каждой хозяйственной операцией. Такую систему автор предлагает называть контрольно-ориентированной

системой бухгалтерского учета. Цель контрольно-ориентированной системы бухгалтерского учета состоит в организации учета хозяйственных операций таким образом, чтобы каждую хозяйственную операцию можно было проверить и проконтролировать. Налоговый учет, учет в целях составления отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) ведется сегодня отдельными реестрами, часто без использования средств автоматизации учета, что ведет к ошибкам в учете, невозможности определить ответственного за сделанные записи, сложности восстановления учета в случае увольнения ответственных сотрудников.

Бухгалтерский учет, налоговый учет, управленческий учет представляют собой системы сбора, регистрации и обобщения информации для различных целей – учетную систему. Каждая учетная система преследует индивидуальные цели: налоговый учет – определение налоговой базы для налога на прибыль, управленческий учет – контроль за доходами и расходами, определение себестоимости, учет в соответствии с правилами МСФО – представление финансовой информации для инвесторов и т.д. При этом информационная база для всех учетных систем едина. Отличия состоят в способах группировки, систематизации и обработки с целями, преследуемыми тем или иным видом бухгалтерского учета [1, с. 141].

Организация учета хозяйственных операций в целях управленческого учета, налогового учета или учета в целях составления отчетности в соответствии с МСФО возможна с применением многоуровневых бухгалтерских записей.

Автор предлагает следующее определение многоуровневой бухгалтерской записи: это способ ведения бухгалтерского учета, при котором каждая хозяйственная операция отражается одновременно в более чем в одной учетной системе, обеспечивая общий баланс элементов каждой учетной системы.

Рассмотрим учет хозяйственных операций в целях налогового учета с применением многоуровневых бухгалтерских записей.

Согласно п. 3 Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учет расчетов по налогу на прибыль» 18/02 разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода состоит из постоянных и временных разниц. Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы:

- формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
- учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах.

Предлагаемые счета учета по требиту условно можно разделить на две группы: счета учета доходов и расходов в целях налогового учета и счета учета разниц. Названия счетов учета доходов и расходов для налогового учета соответствуют строкам формы налоговой декларации, утвержденной приказом Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ) от 26 ноября 2014 г. №ММВ-7-3/600, а счета учета разниц обеспечивают простоту расчета текущего налога на прибыль. Использование такого Плана счетов обеспечивает формирование информации для целей расчета налога на прибыль и упрощает процесса заполнения декларации по налогу на прибыль.

Хозяйственная операция 1: Убыток от безвозмездно переданного имущества. Статья 270 Налогового кодекса РФ (НК РФ) не позволяет включать стоимость безвозмездно переданного имущества в расходы в целях учета налога на прибыль. По данным бухгалтерского учета, стоимость безвозмездно переданного имущества составила 50 тыс. руб. Многоуровневая бухгалтерская запись представлена в табл. 2.

Таблица 2

УБЫТОК ОТ БЕЗВОЗМЕЗДНО ПЕРЕДАННОГО ИМУЩЕСТВА

Дебет		Кредит		Требит	
91 «Прочие расходы»	50 000	41 «Товары»	50 000	Стр. 200 прил. №2 Л02 Внереализационные расходы	-
				Расходы, не уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль	50 000

Хозяйственная операция 2: Амортизация оборудования. По данным бухгалтерского учета, амортизация оборудования составила 12 тыс. руб. В соответствии с требованиями налогового законодательства в текущем периоде в расходы на амортизацию может быть включена сумма 9 500 руб.

Многоуровневая бухгалтерская запись по учету этой хозяйственной операции представлена в табл. 3.

Таблица 3

АМОРТИЗАЦИЯ ОБОРУДОВАНИЯ

Дебет		Кредит		Требит	
26 «Расходы на амортизацию основных средств»	12 000	02 «Амортизация основных средств»	12 000	Стр. 010 прил. №2 Л02 Прямые расходы «Расходы по амортизации»	9 500
				Временный доход	2 500

Хозяйственная операция 3: Реализация объекта основных средств с убытком. Пусть продажная цена объекта основных средств составила 300 тыс. руб. Остаточная стоимость, сформированная в бухгал-

терском учете, составила 450 тыс. руб., а в налоговом учете 420 тыс. руб. Тогда убыток от продажи основных средств в бухгалтерском учете составит 150 тыс. руб., а в налоговом – 120 тыс. руб. Оставшийся срок эксплуатации проданного основного средства – 12 месяцев. Сумма выручки и в бухгалтерском, и в налоговом учете одинаковая, отразим получение дохода от продажи в многоуровневой бухгалтерской записи отрицательными суммами, как указано в табл. 4.

Таблица 4

ОТРАЖЕНИЕ ДОХОДОВ ОТ ПРОДАЖИ АМОРТИЗИРУЕМОГО ИМУЩЕСТВА

Дебет		Кредит		Требит	
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	- 300 000	91.01 «Доходы от продажи амортизируемого имущества»	- 300 000	стр. 060 прил. №3 Л02 «Убытки от реализации амортизируемого имущества (без учета объектов, реализованных с прибылью)»	- 300 000

В предыдущие налоговые периоды была начислена амортизация в бухгалтерском и налоговом учете, в результате чего был сформирован временный доход на 30 тыс. руб. В момент выбытия основного средства произойдет погашение временного дохода (табл. 5).

Таблица 5

РЕАЛИЗАЦИЯ ОБЪЕКТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ С УБЫТКОМ

Дебет		Кредит		Требит	
91 «Прочие расходы»	450 000	01 «Выбытие основных средств»	450 000	Стр. 060 прил. №3 Л02 «Убытки от реализации амортизируемого имущества (без учета объектов, реализованных с прибылью)»	300 000
				Временный доход на убыток	120 000
				Погашение временного дохода из-за разницы начисленной амортизации	30 000

В течение последующих 12 месяцев будет происходить признание убытка от продажи основного средства в налоговом учете, что отражается ежемесячной проводкой, как указано в табл. 6.

Таблица 6

ПРОВОДКА ПРОДАЖИ ОСНОВНОГО СРЕДСТВА В НАЛОГОВОМ УЧЕТЕ

Требит		Требит	
Временный доход	-10 000	Стр. 060 прил. №3 Л02 «Убытки от реализации амортизируемого имущества (без учета объектов, реализованных с прибылью)»	10 000

Хозяйственная операция 4: Амортизация основных средств (транспортные средства). Для целей бухгалтерского учета начисление амортизации осуществляется линейным способом, а для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль – нелинейным методом. В отчетном периоде в бухгалтерском учете начислена амортизация в меньшей сумме, чем для целей налогообложения прибыли. В бухгалтерском учете амортизация составила 13 тыс. руб., а в налоговом – 22 тыс. руб. Многоуровневая бухгалтерская запись представлена в табл. 7.

Таблица 7

АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ (ТРАНСПОРТНЫЕ СРЕДСТВА)

Дебет		Кредит		Требит	
26 «Расходы на амортизацию основных средств»	13 000	02 «Амортизация основных средств»	13 000	Стр. 010 прил. №2 Л02 Прямые расходы «Расходы по амортизации»	22 000
				Временный расход	- 9 000

В конце отчетного периода по требиту счетов «Расходы, не уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль», «Временный доход», «Временный расход» можно определить величину постоянного налоговых активов и обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств. Объединим все данные учета в таблицу для расчета налогооблагаемой прибыли и текущего налога на прибыль, как указано в табл. 8.

В табл. 9 представлено заполнение строк налоговой декларации по налогу на прибыль, исходя из представленных выше хозяйственных операций. Таким образом, применение многоуровневых записей в целях учета налога на прибыль обеспечивает контроль, простоту и прозрачность формирования данных налогового учета, позволяет соблюдать единство учетного процесса, обеспечивает представление информации для бухгалтерской и налоговой отчетности.

При исследовании эволюции форм представления бухгалтерских записей было выявлено, что простая форма бухгалтерской записи сначала была дополнена до двойной записи, а в настоящее время в связи с расширением возможностей автоматизации бухгалтерского учета может быть расширена до многоуровневых бухгалтерских записей. В ходе исследования были введены новые понятия «контрольно-ориентированная система бухгалтерского учета» и «многоуровневые бухгалтерские записи». Контрольно-ориентированная система бухгалтерского учета позволяет осуществлять контроль за каждой хозяйственной операцией.

Применение многоуровневых бухгалтерских записей делает возможным ведение учета в разных учетных системах, что упрощает осуществление

контроля за отражением каждой хозяйственной операции. В статье рассмотрен порядок учета на примере использования счетов требита, позволяющий вести учет полученных доходов и расходов в отчетном периоде в другой системе учета, стоит отметить, что бухгалтерская запись может быть расширена до использования счетов, отражающих состояние активов и пассивов в другой отчетной системе.

Таблица 8

РАСЧЕТ НАЛОГООБЛАГАЕМОЙ ПРИБЫЛИ И ТЕКУЩЕГО НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

Показатель	Сумма		Расчет текущего налога на прибыль	
Прибыль по бухгалтерскому учету	700 000		Условный расход налога на прибыль	140 000
Расходы, не уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль	50 000		Постоянное налоговое обязательство	10 000
Хозяйственная операция 1	50 000	–	–	–
Временный доход	92 500		Отложенный налоговый актив	18 500
Хозяйственная операция 2	2 500	-	-	-
Хозяйственная операция 3	90 000	-	-	-
Временный расход	-9 000		Отложенное налоговое обязательство	-1 800
Хозяйственная операция 4	-9 000	-	-	-
Налогооблагаемая прибыль	833 500		Текущий налог на прибыль	166 700

Таблица 9

ФРАГМЕНТ НАЛОГОВОЙ ДЕКЛАРАЦИИ ПО НАЛОГУ НА ПРИБЫЛЬ

Строка налоговой декларации	Требит	Сумма, руб.
Стр. 010 прил. №1 Л02	-	-
Стр. 020 прил. №2 Л02	-	-
Стр. 010 прил. №2 Л02	-	–31 500
-	Стр. 010 прил. №2 Л02 Прямые расходы «Расходы по амортизации»	–31 500
Стр. 010 прил. №2 Л02	-	-
Стр. 100 прил. №1 Л02	-	-
Стр. 060 прил. №3 Л02	-	-
-	Стр. 060 прил. №3 Л02 «Убытки от реализации амортизируемого имущества (без учета объектов, реализованных с прибылью)»	-

Литература

1. Кришталева Т.И. Методологические основы интеграции налогового и бухгалтерского учета [Текст] / Т.И. Кришталёва, Е.Ю. Святковская // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – №3.
2. Кутер М.И. Развитие счетов двойной бухгалтерии [Текст] / М.И. Кутер // Междунар. бухгалтерский учет. – 2008. – №4.
3. Самусенко С.А. Система тройной бухгалтерии Юджи Идзири и перспективы ее применения [Текст] / С.А. Самусенко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №28.
4. Ijiri Y. A framework for triple-entry bookkeeping [Text] / Y. Ijiri // The accounting review. – 1986. – Vol. LXI ; no. 4.
5. Sen D.K. Triple entry accounting – an extension of double-entry bookkeeping: a brief analysis [Text] / Dilip K. Sen, Swapan K. Bala // Tribhuvan university journal. – 1999. – Vol. XXII ; no. 1.

Ключевые слова

Бухгалтерская запись; тройная бухгалтерская запись; многоуровневая бухгалтерская запись; контрольно-ориентированная система бухгалтерского учета; налоговый учет; концепция момента бухгалтерского учета; требит; постоянные разницы; временные разницы; налог на прибыль.

Святковская Евгения Юрьевна

РЕЦЕНЗИЯ

В настоящее время многие организации отдельно ведут бухгалтерский учет, налоговый учет, управленческий учет, учет в целях составления отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. При этом информационная база для всех учетных систем едина. Отличия состоят в способах группировки, систематизации и обработки с целями, преследуемыми тем или иным видом бухгалтерского учета. В данной статье автор предлагает применять многоуровневые бухгалтерские записи для одновременного ведения учета в более чем в одной учетной системе.

Научная новизна предлагаемой статьи заключается в теоретическом обосновании развития форм представления бухгалтерских записей и в разработке многоуровневых бухгалтерских записей. В ходе работы получены следующие наиболее значимые результаты, раскрывающие личный вклад автора в разработку данной проблематики:

- систематизирован процесс эволюции форм бухгалтерских записей;
- введено новое понятие «контрольно-ориентированная система бухгалтерского учета»;
- введено новое понятие «многоуровневые бухгалтерские записи»;
- разработаны многоуровневые бухгалтерские записи на примере совмещения налогового и бухгалтерского учета.

Практическая значимость научной работы заключается в разработке многоуровневых бухгалтерских записей, позволяющих реализовать контрольную функцию бухгалтерского учета.

Т.И. Кришталева, д.э.н., профессор кафедры «Бухгалтерский учет в финансово-кредитных и некоммерческих организациях» Финансового университета при Правительстве РФ.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ