

ГАРМОНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЁТА В ОБЛАСТИ УЧЁТА ПРИРОСТА (УБЫЛИ) ЗАПАСОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Рассмотрены организационно-методические подходы гармонизации налогового и бухгалтерского учета производственных запасов. Определены факторы влияющие на взаимодействие системы бухгалтерского учета и налоговых счетов

Постановка проблемы. Финансовые взаимоотношения организаций с бюджетом традиционно представляют важную область научных исследований, поскольку от эффективности финансовой системы и реализации фискальных функций государства в решающей мере зависит устойчивость финансово-бюджетной системы страны и экономическая заинтересованность хозяйствующих субъектов. В этих условиях система бухгалтерского учета играет основополагающую роль в информационном обеспечении рассматриваемых взаимоотношений.

Осуществление рыночных преобразований в Украине активизировало работу по совершенствованию системы налогообложения. С другой стороны, идет процесс реформирования бухгалтерского учета, обусловленный необходимостью его гармонизация с Международными стандартами финансовой отчетности. В результате этих изменений положения налогового законодательства и бухгалтерского учета часто не совпадают. Основываясь на устойчивых правилах получения, обработки и представления информации об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах хозяйствующего субъекта система бухгалтерского учета не может конъюнктурно менять методы и принципы формирования информации, подчиняя их постоянно изменяющимся формам организации финансовых взаимоотношений бизнеса и государства.

Наиболее остро проблема бухгалтерского обеспечения налоговых расчетов проявляется в вопросе исчисления налога на прибыль. Следует учитывать, что современная система налогообложения Украины формировалась в период становления рыночной экономики. Начиная с 1992 года и до настоящего времени, налоговая система нашего государства характеризуется частой сменяемостью законодательства. Этот процесс сопровождается нарастанием противоречий между принципами и методикой бухгалтерского учета и правилами формирования информации о налоговых обязательствах организаций. Налоговый учет можно охарактеризовать как законодательно установленную систему налоговых расчетов, предназначенную для определения налоговой базы налога на прибыль.

Проблематика согласования информации бухгалтерского и фискального характера объективно обусловлена, прежде всего, несопадением объектов бухгалтерского и налогового учета, что требует изучения различий в понятийном аппарате и способах расчета налоговой базы. Отсутствие рациональной, научно обоснованной методики организации налогового учета на практике приводит к возникновению коллизионных вопросов и разногласий между налоговыми органами и налогоплательщиками.

От того, насколько прозрачно и понятно будет представлена в бухгалтерском учете и отчетности информация о налоговых обязательствах организации и их исполнении, зависят оценки:

- налоговыми органами – поступлений в бюджет и внебюджетные фонды;
- собственниками – качества производственного и финансового менеджмента администрации;
- статистическими органами – устойчивости налоговой системы государства, ее влияние на экономический рост экономики.

Ключевым моментом в решении этих вопросов является интеграция бухгалтерского и налогового учета, позволяющая использовать общий понятийный аппарат, единые принципы сбора, обобщения и представления информации, необходимой для всех перечисленных пользователей. Практически полное отсутствие теоретических и научно обоснованных рекомендаций по оптимизации и согласованию взаимоотношений системы бухгалтерского и налогового учета требует глубокого исследования этой проблемы и становится важной составляющей совершенствования теории бухгалтерского учета.

Основные теоретические положения исследуемой проблемы разрабатывались в трудах таких ученых, как

Ф. Бутынец, М. Демьяненко, М. Лучко, В. Пархоменко.

Разработка теоретических проблем взаимодействия бухгалтерского и налогового учета и практическая востребованность организационно-методических подходов к их гармонизации обуславливает актуальность настоящей статьи.

Целью научной работы является исследование теоретических и организационно-методических положений бухгалтерского учета, позволяющих обосновать противоречия бухгалтерского и налогового учета и разработать практические подходы к их гармонизации.

Исходя из цели исследования, в работе поставлены следующие задачи:

- определить факторы, оказывающие существенное влияние на взаимодействие систем бухгалтерского учета и налоговых расчетов и оценить результат этого влияния;
- оценить, опираясь на действующую нормативную законодательную базу, степень согласования систем бухгалтерского и налогового учета и установить причины противоречий;
- обосновать значение системы бухгалтерского учета для формирования информации о величине налоговой базы налога на прибыль;

Предметом исследования является совокупность теоретических и методических вопросов, связанных с формированием в бухгалтерском и налоговом учете информации о хозяйственной деятельности организации и, в частности, о ее налоговых обязательствах.

Практическая значимость исследования заключается в том, что реализация представленных в работе организационно-методических положений позволит значительно повысить надежность информации, формируемой в системах бухгалтерского и налогового учета, и снизить трудоемкость ее получения. Предлагаемые методы налогового учета позволяют с необходимой достоверностью рассчитывать налоговую базу налога на прибыль, используя данные бухгалтерского учета.

Концептуальные основы взаимодействия систем бухгалтерского учета и налоговых расчетов

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в натуральном и денежном выражении об имуществе, обязательствах и капитале организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Каждый свершившийся факт, оформленный документом, называется хозяйственной операцией. В бухгалтерском учете непрерывно регистрируются все хозяйственные операции, проведенные хозяйствующим субъектом, все известные факты, в результате которых меняется его имущественное состояние и финансовые результаты. Достоинство этой информационной системы в том, что она строится на строго документальной основе, содержит доказательные данные, подтвержденные участниками сделок и других хозяйственных операций. Эти свойства бухгалтерского учета создают уникальные возможности для историографии хозяйственной жизни, достоверного подсчета всех доходов и расходов хозяйства, его активов, капитала и обязательств в каждый данный момент времени. Информация бухгалтерского учета необходима для принятия любых управленческих решений и обоснования налоговой базы большинства налогов.

Примером тесного соприкосновения налогового и бухгалтерского учёта является установленный пунктом 5.9 статьи 5 Закона Украины "О налогообложении прибыли предприятий" от 22.05.97 г. № 283/97-ВР, с изменениями и дополнениями, (далее – Закон "О налогообложении прибыли") порядок учёта прироста (убыли) балансовой стоимости товарных запасов и материальных ресурсов.

Более детально отражение прироста (убыли) балансовой стоимости материальных активов изложено в Порядке ведения учёта прироста (убыли) балансовой стоимости товаров, (кроме активов, подлежащих амортизации, ценных

бумаг и деривативов), материалов, сырья (топлива), комплектующих изделий и полуфабрикатов на складах, в незавершенном производстве и остатках готовой продукции (в том числе малоценных предметов на складах), утвержденном приказом Министерства финансов Украины от 11.06.98 г. № 124 (далее – Порядок № 124). Как в Законе “О налогообложении прибыли”, так и в Порядке № 124 не приведено определение “балансовой” стоимости товарно-материальных ценностей (далее – ТМЦ). В соответствии с п. 2.1 Порядка № 124 сведения о балансовой стоимости товарных запасов и материальных ресурсов берутся из данных бухгалтерского учёта. При этом сведения о МБП на складах приводятся в первоначальной стоимости, а сведения о товарных запасах – по покупной стоимости без учёта товарных надбавок. Кроме того, согласно п. 1.4 Порядка № 124 учёт прироста (убыли) товарных и материальных ресурсов ведётся только по тем запасам материальным ресурсам затраты на приобретение которых, в соответствии с Законом “О налогообложении прибыли”, включаются в состав валовых расходов. Следовательно, если затраты на приобретение каких-либо ТМЦ, в силу ряда причин не могут быть включены в состав валовых расходов, то балансовая стоимость материальных активов в бухгалтерском учёте будет отличаться от их балансовой стоимости, участвующей в перерасчёте по п. 5.9 Закона “О налогообложении прибыли”.

Суть учёта прироста (убыли) балансовой стоимости ТМЦ состоит в сравнении стоимости их остатков на начало и на конец отчётного периода. При этом учёт прироста (убыли) балансовой стоимости материальных ресурсов в незавершенном производстве и остатках готовой продукции ведётся по стоимости не всего незавершенного производства и остатков готовой продукции, а только по стоимости материальных ресурсов, которые использованы в производстве продукции (работ, услуг).

В соответствии с п. 24 Положения (стандарта) бухгалтерского учёта 9 “Запасы”, утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 20.10.99 г. № 246, с изменениями и дополнениями, [далее – П(С)БУ 9] запасы отражаются в бухгалтерском учёте и отчётности по наименьшей из двух оценок: первоначальной стоимости или чистой стоимости реализации. Как указано в п. 9 П(С)БУ 9, первоначальной стоимостью запасов, приобретённых за плату, является себестоимостью запасов, состоящая из следующих фактических затрат:

- сумм, уплачиваемых в соответствии с договором поставщику;
- сумм, уплачиваемых за информационные, посреднические и другие подобные услуги в связи с поиском и приобретением запасов;
- сумм, ввозной таможенной пошлины;
- сумм, косвенных налогов в связи с приобретением запасов, не возмещаемых предприятию;
- расходов на заготовку, погрузочно-разгрузочные расходы по страхованию рисков транспортировки запасов;
- других расходов, непосредственно связанных с приобретением запасов и доведением их до состояния, в котором они пригодны для использования в запланированных целях. К таким расходам, в частности, относятся прямые материальные расходы, прямые расходы на оплату труда, другие прямые расходы предприятия на доработку и повышение качественно-технических характеристик запасов.

Из п. 4 П(С)БУ 9 чистой стоимостью реализации запасов является ожидаемая цена реализации запасов в условиях обычной деятельности за вычетом ожидаемых расходов на завершение их производства и реализацию. Запасы отражаются в бухгалтерском учёте и отчётности по чистой стоимости реализации, если на дату баланса их цена снизилась или они испорчены, устарели, или другим образом утратили первоначально ожидаемую экономическую выгоду. Разница между первоначальной стоимостью запасов и их чистой стоимостью реализации является ничем иным, как суммой уценки, которая согласно п. 27 П(С)БУ 9 списывается на расходы отчётного периода. Согласно п. 28 П(С)БУ 9 дооценить можно только ранее уценённые запасы, причём сумма дооценки не может превышать сумму ранее произведённой уценки. Иных случаев переоценки ТМЦ П(С)БУ 9 не предусматривает. В налоговом учёте, согласно п. 1.4 Порядка № 124, в случае переоценки товарных запасов и материальных ресурсов сумма уценки вычитается, а сумма дооценки прибавляется к сумме, отражённой в графе “остаток на начало периода” соответствующих сведений о балансовой стоимости товарно-материальных ценностей.

Согласно п. 16 ПБУ 9 при отпуске запасов на производство, продаже и другом выбытии оценка их осуществляется по одному из следующих методов:

- метод идентифицированной себестоимости;
- метод средневзвешенной себестоимости;
- метод ФИФО;
- метод ЛИФО;
- метод нормативных расходов;
- метод продажных цен.

Пункт 16 П(С)БУ 9 предусматривает, что для всех единиц бухгалтерского учёта запасов, имеющих одинаковое назначение и одинаковые условия использования, применяются только один из методов оценки выбытия запасов. То есть выбытие принципиально разных видов запасов может оцениваться разными способами, например выбытие товаров по методу продажных цен, а выбытие ГСМ по методу средневзвешенной себестоимости. Эти методы устанавливаются в начале года приказом по предприятию.

Утверждение Минфином Украины Положение № 13161 сделало обязательным ежегодное составление Расчёта налоговых разниц по данным бухгалтерского учёта для всех предприятий – плательщиков налога на прибыль [далее – форма № 7]. В помощь предприятиям Минфин разработал и утвердил Методические рекомендации № 453, исходя из которых учёт налоговых разниц можно вести в десяти Ведомостях и четырех Разработочных таблицах.

Речь идёт о разницах, возникающих при осуществлении некоторых операций с запасами и связанных с тем, что одни и те же экономические понятия, такие как “стоимость” и “расходы”, имеют разное содержание и разное значение в бухгалтерских нормативных документах и в налоговом законодательстве. Поэтому неуместно (и не только в отношении запасов) говорить о разницах “между оценкой и критериями признания доходов, расходов, активов, обязательств” [п. 4 Положения № 1316], ведь на самом деле речь идёт о совершенно разных принципах учёта, обусловленных различием целей и обуславливающих различия в методологических подходах к учёту. И если налоговый метод “первого события” порождает именно разницы, то метод “вала” приводит к несопоставимости многих показателей.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Гармонизация налогового и бухгалтерского учёта производственных запасов занимает значительное место в финансово-хозяйственной деятельности предприятия, определения прибыли предприятия, поскольку эти два учёта помогают выявить положительные и отрицательные моменты ведения хозяйственной деятельности и привести предприятия к финансовой независимости.

Вопросы совершенствования учёта производственных запасов всегда находились в центре внимания научных и практических работников. Объясняется это сложностью и трудоёмкостью данного раздела бухгалтерского учёта, на него приходится свыше 30 % всей экономической информации, возникающей на предприятии.

В настоящее время существует необходимость и одновременно возможность новых организационных и методических подходов в решении проблем учёта запасов, связанных, с одной стороны с переходом на рыночные отношения и международные стандарты, с другой – широким внедрением компьютерных технологий.

Список использованной литературы:

1. Закон о налоге на прибыль – Закон Украины “О налогообложении прибыли предприятий” в редакции от 22.05.97 г. № 283/97-ВР, с изменениями и дополнениями.
2. Закон № 349 – Закон Украины “О внесении изменений к Закону Украины “О налогообложении прибыли предприятий” от 24.12.2002 г. № 349-IV.
3. Закон № 1957 – Закон Украины “О внесении изменений к Закону Украины “О налогообложении прибыли предприятий” от 01.07.2004 г. № 1957-IV.
4. П(С)БО 9 “Запасы”, утверждено приказом Минфина Украины от 20.10.99 г. № 246, с изменениями и дополнениями.
5. П(С)БО 6 “Исправление ошибок”, утверждено приказом Минфина Украины от 28.05.99 г. № 137, с изменениями и дополнениями.
6. Приказ № 731 – приказ Минфина Украины “Об утверждении изменений в некоторые правовые нормативные акты Министерства финансов Украины из бухгалтерского учёта” от 22.11.2004 г. № 731.

ШОВКОПЛЯС Татьяна Семеновна – старший преподаватель Харьковского национального технического университета “ХПИ”