

УДК 657.1: 336.226.1

ЭФФЕКТИВНОСТЬ МЕРОПРИЯТИЙ ПО СБЛИЖЕНИЮ БУХГАТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА ПРЯМЫХ РАСХОДОВ

Калинская М.В., – ассистент

Кубанский государственный аграрный университет

В статье отражены последствия изменений, внесенных в главу 25 НК РФ, в части учета прямых и косвенных расходов. Показано, как подобные изменения отразились на сближении налогового и бухгалтерского учета и то, как данный факт повлиял на учет незавершенного производства, готовой продукции и товаров отгруженных.

С момента введения в действие главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) в нее было внесено много изменений и дополнений, основной целью которых являлось не только уточнение отдельных статей настоящего кодекса, но и сближение появившейся в 2002 г. системы налогового учета с системой бухгалтерского учета. Так, с 1 января 2003 г. вступило в действие Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н, регламентирующее порядок отражения налога на прибыль на счетах бухгалтерского учета, а также призванное сблизить два вида учета – бухгалтерский и налоговый [1, с. 270]. Но не только ПБУ 18/02 принималось законодателями с целью сближения двух видов учета. На наш взгляд, большое значение отводится Федеральному закону от 06.06.2005 г. № 58-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую НК РФ и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» (далее – Закон № 58-ФЗ), положения которого имеют целью не только сблизить бухгалтерский и налоговый учет, но и упростить администрирование налога на прибыль.

По прошествии времени после принятия Закона № 58-ФЗ, мы можем утверждать, что, далеко не во всех случаях сближение учета выгодно организации. Основанием данного взгляда станет последующий в данной статье анализ эффективности некоторых принятых Законом № 58-ФЗ измене-

<http://ej.kubagro.ru/2006/08/pdf/38.pdf>

ний: действительно ли их применение уменьшило налоговую нагрузку на налогоплательщиков и сократило число различий между бухгалтерским и налоговым учетом?

Необходимо отметить, что все дополнения и изменения в налоговое законодательство сводится к устранению существующих различий в бухгалтерском и налоговом учете. Для целей применения ПБУ 18/02 все различия между бухгалтерским и налоговым учетом можно разделить на несколько больших групп:

- различия, связанные с оценкой доходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения;
- различия, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом амортизируемого имущества;
- различия, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом материально-производственных запасов;
- различия, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом товаров;
- различия, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом нормируемых расходов;
- различия, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом прочих затрат;
- различия, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом прямых и косвенных расходов;
- различия, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом незавершенного производства, готовой продукции и товаров отгруженных;
- различия, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом внереализационных доходов и расходов;
- различия, связанные с бухгалтерским и налоговым учетом убытков [2, с. 17].

После изменений, внесенных в главу 25 НК РФ законом № 58-ФЗ, состав прямых и косвенных расходов для целей бухгалтерского и налого-

вого учета определяется одинаково. Различия могут возникнуть лишь в порядке списания косвенных расходов, но это уже относится к формированию стоимости незавершенного производства, готовой продукции и товаров отгруженных.

Все расходы производственного предприятия делятся на прямые и косвенные. Косвенные расходы и та часть прямых затрат, которая приходится на реализованную продукцию, учитываются при расчете налога на прибыль в текущем периоде. А вот прямые расходы, относящиеся к «незавершенке», готовой продукции на складе, а также отгруженной, но не реализованной продукции, в текущем периоде не списываются. Их величина зависит от того, какие именно виды затрат считаются прямыми [3, с. 58].

Закон № 58-ФЗ изменил статью 318 НК РФ, которая, собственно, и регулирует состав прямых расходов [4].

Пункт 1 статьи 318 НК РФ прямыми расходами всегда признавал материальные затраты, расходы на оплату труда и амортизационные отчисления [5, с. 489]. Но, если раньше это было догмой, то теперь суммы к прямым расходам лишь «могут быть отнесены». То есть, перечень прямых расходов носит рекомендательный характер, плательщики имеют право самостоятельно определять в учетной политике, что именно они должны относить к прямым расходам. Поэтому организация может в налоговом учете считать прямыми те же расходы, что и в бухгалтерском. Это избавит бухгалтера от лишних расчетов, связанных с ведением налогового учета.

Вследствие этих изменений в статьи 318 и 319 НК РФ Законом № 58-ФЗ порядок учета прямых и косвенных расходов для целей бухгалтерского и налогового учета в ряде случаев может определяться одинаково.

Согласно учетным правилам, прямые расходы, отнесенные на непроданную продукцию, списать нельзя. Значит чем больше производственных запасов, тем меньше расходов списывается в текущем периоде. То есть стоит определить: если непроданной продукции остается много, то

список прямых расходов имеет смысл уменьшить. Ведь тогда их можно будет списать быстрее.

Также надо учитывать время, за которое продукция производится и продается. Если временной лаг небольшой, то отсрочки налоговых выплат будут небольшими. Значит, экономия от налога на прибыль несущественна. И в этом случае лучше привести «налоговый» список расходов в соответствие с «бухгалтерским». В первую очередь это относится к организациям, изготавливающим продукцию, длительность производства и реализации которой менее одного месяца.

Если же изготовление и реализация продукции занимает длительный промежуток времени, то и отсрочка налоговых платежей будет продолжительной. Следовательно, перечень прямых расходов выгодно сократить. При этом, в учете образуются временные разницы и бухгалтеру придется вести отдельный налоговый учет. Но зато на отсрочке налоговых выплат фирма получит экономию.

В соответствии со статьями 318, 319 НК РФ прямые расходы, относящиеся к текущему периоду, определяются по следующей формуле:

$$P = OP + (ГПн - ГПк) + (ОПн - ОПк) + (НЗПн - НЗПк), (1)$$

где P – прямые расходы, относящиеся к текущему периоду;

OP – прямые расходы, произведенные в текущем периоде;

ГПн(к) – прямые расходы, отнесенные к готовой продукции на складе на начало (конец) периода;

ОПн(к) – прямые расходы по отгруженной, но не реализованной продукции на начало (конец) периода;

НЗПн(к) – прямые расходы по незавершенному производству на начало (конец) периода.

По нашему мнению, самым сложным является отнесение прямых расходов к незавершенному производству. В бухгалтерском учете организация выбирает метод самостоятельно. В налоговом же учете порядок рас-

пределения затрат на незавершенное производство раньше четко регламентировался ст. 319 НК РФ. Но, исходя из нововведений, стоимость остатков незавершенного производства может в настоящее время рассчитываться по собственной методике. Таким образом, бухгалтеры могут приблизить налоговый учет к бухгалтерскому, устанавливая одинаковые перечни прямых расходов и принимая единую методику оценки незавершенного производства в обоих видах учета. Правда, избранная методика должна применяться ими как минимум два года и распределяемые расходы должны соответствовать выпущенной продукции (ст. 319 НК РФ) [5, с.495]. Если же отнести расходы к производственному процессу невозможно, то метод распределения должен быть экономически обоснован, при этом данное правило оценки стоимости незавершенного производства для целей бухгалтерского и налогового учета одинаково (ст. 313 НК РФ, п. 3 ст. 1 Закона о бухгалтерском учете, п. 10 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, пункты 2, 6-8 ПБУ 1/98). Соответственно налогоплательщики имеют возможность в ряде случаев полностью совместить бухгалтерский и налоговый учет (если и там и там незавершенное производство и готовая продукция оцениваются по прямым статьям затрат и расходов, относящиеся к прямым, одинаковы в бухгалтерском и налоговом учете не только по видам, но и по суммам).

На наш взгляд, здесь явно есть смысл выбрать метод отнесения затрат на незавершенное производство, который применяется в бухгалтерском учете. Это существенно облегчит работу бухгалтерии, ведь иначе базу для распределения придется рассчитывать дважды.

Последствием изменений в ст. 318 и 319 НК РФ стало так же то, что организациям, которые оказывают услуги, не надо больше рассчитывать стоимость незавершенного производства. Они могут уменьшать доходы от производства и реализации отчетного (налогового) периода на всю сумму

прямых расходов (п. 2 ст. 318 НК РФ) [5, с. 490]. Согласно предыдущей редакции НК РФ прямые расходы по незаконченному производству учитывать было нельзя.

Что касается торговых организаций, то в них, так же как и в производственных, расходы делятся на прямые и косвенные. И в текущем периоде списываются все косвенные расходы и те прямые, которые относятся на реализованные товары.

Раньше Налоговый кодекс РФ предусматривал жесткий порядок учета прямых затрат. Стоимость приобретенных товаров должна была соответствовать цене, прописанной в договоре с поставщиком, теперь торговые организации могут самостоятельно указывать в учетной политике, какие расходы они будут включать в стоимость приобретенных товаров. Товары можно оценивать в прежнем порядке: исходя из цены покупки или же согласно обновленной ст. 320 НК РФ, с учетом любых затрат, связанных с их покупкой (например, затрат на доставку и т. д.). Причем налогоплательщик должен следовать выбранному порядку не менее двух налоговых периодов (ст. 320 НК РФ) [5, с. 492] .

Эти нововведения также направлены на сближение бухгалтерского и налогового учета. Но с точки зрения налоговых платежей они организации невыгодны. Ведь та же ст. 320 НК РФ делит все затраты, связанные с торговыми операциями, следующим образом. Прямыми расходами признаются стоимость товара и доставка. Все остальные расходы являются косвенными. Поэтому если включить все затраты в стоимость товара, то они будут прямыми.

Расходы, связанные с приобретением товаров, можно разделить на две группы. Это затраты на доставку до склада торговой организации и все прочие расходы.

Что касается транспортных расходов, то они являются прямыми независимо от того, включены они в стоимость товара или нет. Поэтому ко-

гда у организации только один вид товара, то результат в обоих случаях одинаковый. Но бывает, что товары разных видов и расходы на доставку тоже различны. Тогда выбор метода стоит тщательно продумать – включать ли доставку в стоимость товара. Если включить, то транспортные расходы списывают пропорционально реализованным товарам данного вида. Если не включить, то затраты на доставку списываются по специальной методике, приведенной в ст. 319 НК РФ. Помимо этого, необходимо учитывать, что сумма списанных расходов зависит от скорости реализации тех или иных товаров и их доли в общем объеме товаров.

К прочим расходам при покупке товаров относятся стоимость консультационных, информационных или посреднических услуг, складские затраты, таможенные пошлины и т. д. Если у организации прочие расходы значительны, то включать их в покупную стоимость товаров невыгодно, поскольку в этом случае они являются прямыми и списывать их можно только при реализации. Поэтому целесообразно не относить их к стоимости приобретения товара, а списывать в составе косвенных расходов.

Если же прочие расходы, связанные с покупкой товаров небольшие, то их можно включить в стоимость приобретения, когда в бухгалтерском учете применяется такой же метод. Тогда не придется вести две системы учета и фиксировать отложенные налоговые активы и обязательства, это приведет к уменьшению трудозатрат в организации.

Обобщая сказанное выше, хотелось бы отметить, что, безусловно, законодатели пытались уменьшить различия двух учетов, приняв Закон № 58-ФЗ и нельзя сказать, что их попытка не дала положительного результата. Подтверждением этого стали рассмотренные нами изменения в учете прямых и косвенных расходов, незавершенного производства, готовой продукции и товаров отгруженных. Теперь организации самостоятельно определяя в учетной политике, что именно они должны относить к прямым расходам могут в налоговом учете считать прямыми те же расходы, что и в

бухгалтерском, а это в свою очередь избавляет бухгалтера от лишних расчетов, связанных с ведением налогового учета. Но также необходимо учитывать и особенности производственной деятельности, ведь порой с образованием в учете временных разниц и как их следствие ведение отдельно налогового учета, организация при этом экономит на отсрочке налоговых выплат.

Что касается налогового контроля, то говорить о значительном снижении трудоемкости налоговой проверки, повышении ее эффективности не приходится. Действительно, если организация утвердит в своей налоговой политике те методы и способы расчетов налоговых показателей, которые применяются в бухгалтерском учете, то затраты на проверку правильности ведения именно налогового учета будут, конечно меньше. Но если организация считает, что лучше заплатить меньше налог на прибыль, чем экономить на трудовых и материальных затратах при ведении налоговых регистров, то налоговому инспектору, так же как и прежде, придется отдельно проверять правильность расчета показателей в налоговых регистрах.

В заключении хотелось бы отметить, что налогоплательщики, составляя учетную политику на 2007 г. должны помнить, что, порой, имея возможность в ряде случаев полностью совместить бухгалтерский и налоговый учет, тем самым снизить трудозатраты по ведению налогового учета, можно оказаться в невыгодном положении относительно начисленных в предстоящем учетном году налоговых платежей.

Список использованной литературы

1. 22 ПБУ: Практический комментарий. – М.: Информцентр XXI века, 2005. – 440 с.
2. Налог на прибыль: учет согласно ПБУ 18/02 и главе 25 НК РФ/ Под ред. Г.Ю. Касьяновой (3-е изд., перераб. и доп.). – М.: ИД «Аргумент», 2006. – 136 с.
3. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / М.А. Вахрушина, - 4-е изд., стер. – М.: Омега – Л, 2005. – 576 с. – (Высшее финансовое образование) – ISBN 5-98119-582-7.

4. О внесении изменений в часть вторую налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах: Федеральный закон от 06.06.2005 №58 – ФЗ.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000 №118 – ФЗ/ В ред. Федерального закона от 22.07.2005 №121 – ФЗ.