

Чтобы дробление партий не затрудняло восприятие учетной информации, бухгалтерия списывает эти остатки в следующем месяце независимо от очередности их поступления.

Тем самым искажается сама сущность метода ЛИФО и нарушается принцип учетной политики, который устанавливает данный метод списания стоимости материальных затрат на себестоимость продукции.

Для наиболее оптимального решения этой проблемы произведен расчет стоимости списываемых на производство материальных ресурсов различными способами (по средневзвешенным и по учетным ценам) на основании фактических данных. Впоследствии результаты расчетов сопоставлялись с фактическими учетными данными, предполагающими оценку материалов по методу ЛИФО.

В ходе исследования было изучено списание сырья и материалов на примере 1 цеха коврового комбината.

Анализируемый участок производства использует в качестве сырья два вида нитей:

- полипропиленовую нить Т110, Светлогорск;
- полипропиленовую нить «Белая Русь».

При этом цена на нить «Белая Русь» увеличивается, а на нить «Т110, Светлогорск» снижается в течение отчетного периода (причем такая тенденция наблюдается в течение нескольких месяцев).

Поэтому при расчете стоимости списываемых на производство материалов по средневзвешенной цене можно наблюдать следующую ситуацию:

– расход за месяц нити «Белая Русь» ниже на 1.778.750 руб., чем его стоимость, рассчитанная по методу ЛИФО;

– однако за счет снижения цены нити «Т110, Светлогорск» в течение отчетного периода ее расход по средневзвешенной цене больше, чем при методе ЛИФО на 2.052.367 руб.

Таким образом, итоговая сумма расхода материалов исследуемым участком производства, рассчитанная по этим двум методам, практически одинакова (причем величина материальных затрат, включаемых в себестоимость, рассчитанная по средневзвешенной цене, оказалась даже больше, чем рассчитанная по методу ЛИФО). Это позволяет сделать вывод о том, что применение метода оценки материальных ресурсов, списываемых на производство, по средневзвешенной цене будет более оптимальным, чем действующий метод ЛИФО, т.к. это позволит значительно упростить учетный процесс списания стоимости материалов на себестоимость продукции и решить проблему, возникшую в организации, связанную с дроблением партий материалов в оборотной ведомости.

При этом за счет выявленной тенденции снижения цены на один из используемых видов материалов устраняется основной недостаток оценки материальных затрат по средневзвешенной цене, связанный с занижением расходов на материалы в себестоимости произведенной продукции и завышением стоимости остатков материальных запасов на складе.

Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что при формировании учетной политики организация должна уделять внимание, прежде всего, экономическим аспектам и снижению трудоемкости учетно-вычислительных работ. Следовательно, выбор метода оценки ЛИФО целесообразен лишь в тех случаях, когда цены на материальные ресурсы устойчиво растут; а в случае, когда наблюдается тенденция повышения цен на одни ресурсы и в то же время понижения на другие, необходимо производить прогнозные расчеты стоимости материалов по различным методикам для выбора наиболее оптимальной.

Таким образом, вопрос установления наиболее рационального порядка формирования стоимости материальных затрат является весьма значимым, особенно при условии материалоемкости выпускаемой продукции.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об оценке стоимости сырья и материалов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) по методу ЛИФО: Письмо, 20.12.1994// Министерство финансов РБ. -1994.

2. О порядке бухгалтерского учета материалов, незавершенного производства, готовой и отгруженной продукции организациями промышленности: Инструкция, 31.12.2003 № 191/263 // Постановление Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства экономики Республики Беларусь. – 2003. - № 191/263.

3. Бугаев, А.В. Бухгалтерский учет : Учеб. пособие / А. В. Бугаев. – Витебск : УО «ВГТУ», 2005. – 493 с.

УДК 657.471.1.

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ РАСХОДОВ В СИСТЕМЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ СЧЕТОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Матвеева И.А.

*Научный руководитель: канд. техн. наук, доцент, Касаева Т.В.
УО «Витебский государственный технологический университет»*

Резюме

В данной работе изучены особенности ведения бухгалтерского и налогового учета расходов организации на примере ОАО «Витебские ковры». В результате проведенного исследования разработана система аналитических счетов, которая позволяет осуществлять оперативный сбор данных о фактических расходах организации для различных аспектов учета. С целью упрощения процесса формирования налоговой отчетности, разработаны специальные регистры налогового учета.

In this report was learnt the peculiarities of realization account and tax calculation of expenditures on example of the Open Joint-Stock Company «VITEBSKIE KOVRY». In result of this research was worked out the system of analytic accounts, which allows realizing an operation gathering of data about the real expen-

ditures of the organization. In cause of simplifying the process of the forming tax reports was presented the registries of analytic accounts.

Экономическая оправданность расходов в бухгалтерском и налоговом учете имеет разное содержание, что обуславливает необходимость отдельного формирования их состава. Целью данного исследования является совершенствование бухгалтерского и налогового учета расходов организации согласно действующему законодательству.

В практике учетной работы организации очень часто возникает необходимость отдельного учета затрат. В значительной степени это связано с разделением учета на бухгалтерский и налоговый, цели которых существенно различаются. Так, согласно ст. 62 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь налоговым учетом признается осуществление плательщиками учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством.

Налоговый учет, согласно Налоговому Кодексу РБ ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля. Он основывается на данных бухгалтерского учета и (или) на иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением, и на применении соответствующих правил и форм учета. Налоговый учет в первую очередь предназначен для фискальных органов.

Бухгалтерский учет, согласно ст. 2 Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» - система непрерывного и сплошного документального отражения информации о хозяйственной деятельности организации методом двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Бухгалтерский учет ведется в интересах собственника и для собственника.

Таким образом, отдельный учет затрат организации вызван разделением учета на бухгалтерский и налоговый, и его ведение требуется в следующих случаях:

- для расчета (калькулирования) себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете и для расчета затрат по производству и реализации конкретной продукции, товаров (работ, услуг), учитываемых при налогообложении, в налоговом учете;

- при расчете финансового результата и налога на прибыль для целей налогообложения, а также при расчете финансового бухгалтерского результата.

Во многих организациях с целью уменьшения трудоемкости учетной работы используется упрощенная система ведения налогового учета. Она предполагает полное совпадение затрат на производство продукции для целей бухгалтерского и налогового учета, т.е. в себестоимость продукции включаются только те затраты, которые используются при расчете налога на прибыль. Налоговый учет состоит лишь в том, что затраты, не учитываемые при налогообложении, отражаются на отдельном субсчете в составе внереализационных расходов. При этом используется следующая система аналитических счетов:

90.2 – «Фактическая себестоимость реализованной продукции, работ, услуг»;

91.2 – «Операционные расходы»

92.21 – «Внереализационные расходы для целей налогового учета»

92.22 – «Внереализационные расходы для целей бухгалтерского учета»

Согласно такой системе учета расходы организации формируются следующим образом (таблица 1):

Таблица 1. Состав расходов для целей бухгалтерского и налогового учета

Состав расходов	Дебет счетов для целей	
	бухгалтерского учета	налогового учета
Расходы по видам деятельности	90.2	90.2
Операционные расходы	91.2	-
Внереализационные расходы	92.21 + 92.22	91.2 + 92.21

Таким образом, в данной ситуации все расходы, которые не учитываются при налогообложении и финансируются за счет собственных средств организации, относят на счет 92.22.

В соответствии с Инструкцией №182 от 26.12.2003 «Расходы организации» затраты организации представляют собой стоимостную оценку ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг. Затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считаются активами организации и признаются расходами в период получения от них экономической выгоды. Затраты, не приводящие к получению экономических выгод, признаются расходами организации в период осуществления данных затрат.

Получается, что на счетах 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства» формируются затраты организации за отчетный период, которые впоследствии, по мере поступления доходов, признаются расходами или сразу признаются таковыми ввиду невозможности получения доходов, например, расходы по счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

В соответствии с «Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг» себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Т.е. понятие «себестоимости» включает в себя все затраты организации, понесенные в отчетном периоде, независимо от того, учитываются они при налогообложении или нет. Таким образом, на счете 20 «Основное производство» отражаются те затраты организации, понесенные в отчетном периоде», которые используются при налогообложении. Таким образом, искажается информация о факти-

ческой себестоимости продукции.

Для изучения проблемы отражения расходов для целей налогового и бухгалтерского учета нами использовались учетные данные организации ОАО «Витебские ковры».

В ОАО «Витебские ковры» налоговый учет ведется в части внереализационных расходов, отражаемых на счете 92 «Внереализационные доходы и расходы» и не учитываемых при налогообложении. Учет затрат на производство продукции, работ, услуг для целей бухгалтерского и налогового учета ведется на счете 20 «Основное производство» в разрезе субсчетов первого порядка по каждому подразделению.

Например, командировочные расходы сверх установленных норм включаются в себестоимость продукции, но не учитываются в составе расходов при налогообложении. На ОАО «Витебские ковры» такие расходы отражают проводкой:

Дебет 92.22 «Внереализационные расходы» Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Сверхнормативные расходы на топливо также относят непосредственно на внереализационные расходы и отражают проводкой:

Дебет счета 92.22 «Внереализационные расходы» Кредит счета 10.3 «Топливо».

Таким же образом отражаются сверхнормативные информационные, консультационные, аудиторские услуги, представительские расходы, что отражается проводкой:

Дебет счета 92.22 «Внереализационные расходы» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При таком ведении бухгалтерского учета, на наш взгляд, занижается фактическая себестоимость продукции, отражаемая по счету 20 «Основное производство».

Как отмечалось выше, при определении облагаемой налогом прибыли сумма сверхнормативных затрат, включенных в себестоимость, а также затрат, включенных в себестоимость сверх установленных лимитов, не учитывается при определении налогооблагаемой прибыли, т.е. эти затраты увеличивают облагаемую налогом базу при исчислении налога на прибыль. Для учета сумм сверхнормативных затрат в организации, на наш взгляд, целесообразно ввести субсчета второго порядка, на которых ежемесячно ведется учет сверхнормативных расходов. С помощью субсчетов первого порядка учет ведется по каждому подразделению организации. В этом случае система аналитических счетов учета затрат на производство продукции, работ, услуг будет иметь вид:

20/1.1 «Сверхнормативные расходы основного производства»;

23.1 «Сверхнормативные расходы вспомогательных производств»;

25/1.1. «Сверхнормативные общепроизводственные расходы»;

26.1 «Сверхнормативные общехозяйственные расходы».

В соответствии с п.2 ст.2 Закона РБ от 22.12.1991 № 1330-XII «О налогах на доходы и прибыль» прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой, полученной от их реализации, и затратами по производству и реализации этих товаров (работ, услуг), иных ценностей (за исключением основных средств), имущественных прав, учитываемых при налогообложении в соответствии со ст.3 указанного Закона, а также суммами налогов и сборов, уплачиваемых согласно установленному законодательными актами порядку из выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг).

При определении прибыли от реализации товаров принимаются расходы, приходящиеся на фактически реализованные товары. Таким образом, организации необходимо определить затраты, учитываемые при расчете налога на прибыль, приходящиеся не только на произведенную, но и на отгруженную и реализованную продукцию.

Согласно Инструкции о порядке ведения регистров налогового учета по налогу на прибыль №137 от 30.12.2006г. в регистрах налогового учета необходимо отражать сумму расчетных корректировок. При этом если проведение расчетных корректировок связано с определением сумм расходов, включаемых при определении облагаемой налогом прибыли в состав затрат по производству и реализации товаров (работ, услуг) в пределах норм, установленных законодательством, то к регистру расчетных корректировок должны прилагаться расчеты соответствующих норм расходов.

В соответствии с предложенным методом ведения налогового учета затрат по производству продукции (работ, услуг) на ОАО «Витебские ковры» с отражением сверхнормативных расходов на отдельных субсчетах, для организации важно определить удельный вес расчетных корректировок, которые найдут отражение в налоговой декларации по налогу на прибыль. Причем этот удельный вес будет одним и тем же, как в себестоимости произведенной продукции, так и в себестоимости отгруженной и реализованной продукции.

Таким образом, если сгруппировать затраты по производству продукции, по счетам бухгалтерского учета с отражением сверхнормативных расходов, учитываемых при налогообложении, и определить их удельный вес в бухгалтерской себестоимости произведенной продукции, то с помощью рассчитанного удельного веса можно определить величину расчетных корректировок по себестоимости реализованной продукции.

На наш взгляд, представлять информацию по налоговому и бухгалтерскому учету затрат на производство и реализацию продукции целесообразно в специальном регистре, где по каждому затратному счету предполагается одновременно отражать суммы расходов по счетам бухгалтерского учета и суммы расчетных корректировок.

Следовательно, в течение отчетного периода сумма затрат для целей бухгалтерского учета будет отражаться на счетах затрат в полном объеме, а сверхнормативные расходы, учитываемые при налогообложении как расчетные корректировки, на отдельных субсчетах второго порядка счетов затрат.

По итогам месяца сумма корректировок, учитываемых для налогообложения, подсчитывается по каждой группе затрат. Затем определяется их сумма нарастающим итогом с начала года. Удельный

вес этих затрат в бухгалтерской себестоимости определяется также нарастающим итогом с начала года. Так как незавершенное производство оценивается исходя из стоимости отпущенных в производство для изготовления и сданных на конец месяца продукции, сырья и материалов, трудовых затрат, то удельный вес статей затрат целесообразно рассчитывать от суммы оборота по дебету счета 20 «Основное производство».

Бухгалтерская себестоимость реализованной продукции рассчитывается методом среднего процента. Затраты, учитываемые при исчислении налога на прибыль, определяются от фактической бухгалтерской себестоимости реализованной продукции с учетом удельного веса корректировок в фактической бухгалтерской себестоимости.

Для налогового и бухгалтерского учета внереализационных расходов удобно вести специальный регистр, где будут отражаться налоговые разницы за месяц для аналитического учета и с нарастающим итогом, для определения налогооблагаемой прибыли. В данном регистре, с нашей точки зрения, внереализационные расходы целесообразно сгруппировать по группам счетов для целей бухгалтерского и налогового учета. Это позволяет одновременно формировать данные для заполнения декларации по налогу на прибыль и получать учетные сведения о суммах внереализационных расходов за месяц и с нарастающим итогом.

Таким образом, на основе разработанных регистров значительно упрощается заполнение налоговой декларации по налогу на прибыль, а также повышается аналитичность бухгалтерского и налогового учета. Путем отражения на субсчетах второго порядка, которые открываются к производственным счетам, сверхнормативных расходов, формируется достоверная информация в бухгалтерском учете о фактической себестоимости готовой продукции. При списании фактической себестоимости реализованной продукции на счет 90 «Реализация» также необходимо учесть налоговые разницы, приходящиеся на реализованную продукцию. Это несложно рассчитать, используя разработанные регистры. Исследовав учетную практику ОАО «Витебские ковры» можно отметить, что налоговый учет ведется только в части внереализационных расходов. На производственных счетах отражаются затраты для целей налогообложения, но не формируется полная себестоимость продукции.

На наш взгляд, предложенный аналитический учет затрат на производство продукции, работ, услуг ОАО «Витебские ковры» по счету 20 «Основное производство» и сумм расчетных корректировок для целей налогообложения позволяют определить расходы организации, учитываемые при расчете налога на прибыль. Данная информация является актуальной и необходимой для организации, так как точные данные бухгалтерского и налогового учета позволяют избежать налоговых штрафов и санкций.

Экономическая оправданность расходов в бухгалтерском и налоговом учете имеет разное содержание, что обуславливает необходимость отдельного формирования их состава.

Рассматривая экономическое содержание сущностных категорий налогового учета, в частности, понятий «затраты» и «расходы», следует констатировать, что в нормативных положениях по налогообложению и организации налогового учета нет единства в их толковании. Такая несогласованность классификационных признаков, основополагающих критерий налогового учета приводит на практике к искаженному толкованию объектов налогового учета, формирующих налоговую базу.

С целью повышения аналитичности и достоверности бухгалтерского и налогового учета нами разработаны специальные регистры, которые позволяют быстро и качественно формировать налоговую отчетность, рассчитывать налоговые отклонения, приходящиеся на реализованную продукцию.

СПИСОК ЦИТИРОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Смолякова, О.М. Методические аспекты формирования издержек производства // Бухгалтерский учет и анализ. – 2006. - №1. – с. 8-10.
2. Винокурова, Т.П. Налоговый учет в Республике Беларусь: состояние, проблемы и перспективы развития / Т.П. Винокурова, Т.П. Кравченко // Бухгалтерский учет и анализ. – 2005. - №10. – с. 15-19.
3. Папковская, Д.В. Бухгалтерский и налоговый учет расходов: проблемы и решения // Бухгалтерский учет и анализ. – 2005. - №10. – с. 7-
4. Комиссарова И. П. Трансформация учета расходов организации: методология и практика.- М.: Бухгалтерский учет, 2002.- 221 с.
5. Бухгалтерский и налоговый учет, финансовый анализ и контроль: учебное пособие / С.И.Адаменкова, Н.И. Бурцева, А.О. Левкович, О.А. Левкович, В.Н. Лемеш; под общ.ред. О.А. Левковича – Мн.: ООО «Элайда», 2006 – 556 с.

УДК 331.2:620.9

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ОПЛАТЫ ТРУДА В ОРГАНИЗАЦИЯХ ЭНЕРГЕТИЧЕСКОГО КОМПЛЕКСА

Шленчак А.А.

Научный руководитель: Коваленко Ж.А.

УО «Витебский государственный технологический университет»

Резюме:

Заработная плата – один из самых трудоемких участков учета. Она затрагивает как интересы отдельных лиц – работников предприятия, так и интересы организации, так как является частью себестоимости продукции и вследствие этого влияет на величину налогов, выплачиваемых из прибыли. Поэтому совершенствование учета заработной платы является важнейшим элементом организации бухгалтерского учета.