

ОБЩИЙ АУДИТ

УЧЕТ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА (бухгалтерские и налоговые аспекты)

Григалашвили Л., к.э.н., начальник

Служба методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина Грузии

Учет финансового результата – важнейший участок всего учетного процесса. Он определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение отчетного периода. Финансовый результат представляет собой разницу между доходами и расходами предприятия.

По международным стандартам (МСФО-18) доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или увеличения активов, которые приводят к увеличению капитала. Расходы – это уменьшение экономической выгоды в форме оттока, или использования активов, которые ведут к уменьшению собственного капитала.

Определение доходов объединяет выручку, полученную в результате основной деятельности предприятия и доходы, полученные от неосновной деятельности.

В учете выручки большое значение имеет определение момента ее признания. По МСФО доход признается в том случае, когда увеличение будущих экономических выгод соответствует увеличению активов или уменьшению обязательств, которые можно измерить с большой степенью достоверности.

При реализации продукции доход признается (МСФО-18) тогда, когда выполнены все следующие условия:

- а) предприятие передало покупателю значительный риск и вознаграждение от владения товаром;
- б) предприятие не сохраняет преемственности руководства в той степени, которая обычно связывается с владением, а также эффективного контроля над проданными товарами;
- в) сумма дохода, а также нанесенные или ожидаемые затраты могут быть измерены с большой степенью достоверности.

Отражение в бухгалтерском учете доходов от реализации зависит от условий поставки продукции. Рассмотрим некоторые из них:

- получение сумм в момент передачи продукции покупателю. Такая операция имеет место при выдаче продукции со склада предприятия, а также на предприятиях розничной торговли;
- оплата стоимости продукции после поставки. В этом случае определяется конкретный покупатель и возникает требование, с одной стороны, и право на получение дохода, с другой стороны.

В вышеуказанных случаях составляется бухгалтерская проводка:

Дебит счета 1110 «Наличные деньги в национальной валюте»;

Дебит счета 1410 «Требования по поставкам и услугам»;

Дебит счета 6110 «Доход от реализации».

Признание доходов по строительным контрактам. В этом случае доходы признаются после определенных этапов, или после завершения всех работ, по которым составляется проводка:

Дебит счета 1410 «Требования по поставкам и услугам»;

Кредит счета 6110 «Доход от реализации».

Признание доходов от авансовых сумм. Такие суммы признаются доходом после поставки товара покупателю. Суммы, полученные авансом, отражаются в учете как роста денежных средств, так и возникновение задолженности.

Покупатель имеет право отменить покупку, или получение дохода поставщика зависит от получения дохода покупателем от продажи товаров. В этих случаях в бухгалтерском учете отражается только передача товара покупателю.

Для признания расходов необходима прямая связь между понесенными затратами и полученными доходами, и это называется принципом соответствия и подразумевает одновременное признание расходов и выручки.

Для правильного определения финансовых результатов большое значение имеет учет затрат. К сожалению, МСФО дает очень мало информации об учете затрат. Часто термины «затраты» и «расходы» вызывают неопределенность. По нашему мнению, они довольно сильно отличаются друг от друга. Термин «затраты» применяется при определении себестоимости продукции, при управлении предприятием, создании долгосрочных активов и др. «Затраты» с финансовой точки зрения превращаются в «расходы» после реализации продукции, работ, услуг. Возможно, что затраты и расходы в отчетном периоде были равными. Как правило, они часто различаются, и это обусловлено разными обстоятельствами. Например, объем произведенной продукции не совпадает с объемом реализованной продукции; некоторые затраты не включаются в себестоимость продукции или имеют место капитализация затрат и т.д.

По МСФО-2 в себестоимость товарно-материальных ценностей не включаются сверхнормативные затраты материалов, рабочей силы и прочие unplanned производственные затраты; затраты на хранение (если они непосредственно не связаны с производственным процессом); административно-управленческие расходы; затраты на реализацию; потери товарно-материальных ценностей. Все вышеперечисленные затраты признаются расходами периода и уменьшают финансовые результаты.

В Международной практике для учета себестоимости реализованных товарно-материальных ценностей применяются два метода: «учет расходов по экономическому содержанию» и «учет расходов по функциональному назначению». В советском бухгалтерском учете использовался метод учета затрат только по «функциональному назначению».

В новом плане счетов, который был введен в Грузии с 1999 года, методология учета затрат по их функциональному назначению в основном остается такой же, как в ранее действовавшем плане счетов, изменены лишь номера. Например, для учета затрат предпри-

ятия используется счет 1630 «Незавершенное производство», который выполняет функции ранее действовавшего счета 20 «Основное производство». Коммерческие и административные расходы учитываются соответственно на счетах 7300 «Расходы по поставкам» и 7400 «Общие и административные расходы».

С 2000 года в связи с переходом на международные стандарты бухгалтерского учета применяется «метод учета затрат по экономическому содержанию». Соответственно в новом плане счетов предусмотрены следующие счета:

7110 «Расход (приобретение) основных материалов»;

7120 «Прямая заработная плата»;

7130 «Социальные начисления на прямую зарплату»;

7140 «Расходы вспомогательных материалов (приобретение)»;

7150 «Непрямая зарплата»;

7160 «Социальные начисления на непрямую зарплату»;

7170 «Износ и амортизация»;

7180 «Расходы на ремонт»;

7185 «Корректировка товарно-материальных запасов»;

7190 «Другие операционные расходы».

Для расходов по поставке, общих административных, неоперационных и чрезвычайных расходов во всех отраслях народного хозяйства используются соответственно счета группы 7300 – «Расходы по поставкам», 7400 – «Общие и административные расходы», 8200 – «Неоперационные расходы», 9100 – «Чрезвычайные доходы и расходы».

При учете затрат по «экономическому содержанию» учет материальных ценностей осуществляется по принципу «периодического» учета. При этом составляются следующие бухгалтерские проводки.

1. Приобретение материалов для производственного назначения:

Дебит счета 7110 «Расход (приобретение) основных материалов»;

Кредит счета 3110 «Обязательства, возникшие из поставок и услуг».

2. Начисление прямой заработной платы:

Дебит счета 7120 «Прямая зарплата»;

Кредит счета 3130 «Подлежащая выплате зарплата».

3. Начисление социального налога:

Дебит счета 7130 «Социальные начисления на прямую зарплату»;

Кредит счета 3370 «Социальный налог».

4. Начисление амортизации основных средств:

Дебит счета 7170 «Износ и амортизация»;

Кредит счета 2200 «Износ основных средств».

5. Начисление коммерческих расходов:

Дебит счета 7300 «Расходы по поставкам»;

Кредит счета 3110 «Обязательства, возникшие из поставок и услуг»;

Кредит счета 7120 «Прямая зарплата»;

Кредит счета 1210 «Национальная валюта в банке-резиденте» и др.

6. Начисление управленческих расходов:

Дебит счета 7400 «Общие и административные расходы»;

Кредит счета 3130 «Подлежащая выплате зарплата»;

Кредит счета 2200 «Износ основных средств»;

Кредит счета 3370 «Социальный налог»;

Кредит счета 3110 «Обязательства, возникшие из поставок и услуг».

7. Начисление других расходов:

Дебит счета 7190 «Другие операционные расходы»;

Кредит счета 3110 «Обязательства, возникшие из поставок и услуг»;

Кредит счета 7180 «Расходы на ремонт» и др.

8. Отгрузка готовой продукции:

Дебит счета 1410 «Требования по поставкам и услугам»;

Кредит счета 6110 «Доход от реализации».

9. Корректировка остатка готовой продукции в конце отчетного периода (если остаток готовой продукции в конце периода увеличен):

Дебит счета 1640 «Готовая продукция»;

Кредит счета 7185 «Корректировка товарно-материальных запасов».

10. Корректировка остатка материалов (если остаток материалов в конце периода увеличен):

Дебит счета 1620 «Сырье и материалы»;

Кредит счета 7185 «Корректировка товарно-материальных запасов».

11. Закрытие счета реализации:

Дебит счета 6110 «Доход от реализации»;

Кредит счета 5330 «Прибыль (убыток) отчетного периода».

12. Закрытие счета корректировки товарно-материальных запасов:

Дебит счета 7185 «Корректировка товарно-материальных запасов»;

Кредит счета 5330 «Прибыль (убыток) отчетного периода».

13. Закрытие счетов учета затрат

Дебит счета 5330 «Прибыль (убыток) отчетного периода»;

Кредит счета 7110 «Расход (приобретение) основных материалов»;

Кредит счета 7120 «Прямая зарплата»;

Кредит счета 7130 «Социальные начисления на прямую зарплату»;

Кредит счета 7170 «Износ и амортизация»

Кредит счета 7300 «Расходы по поставкам»;

Кредит счета 7400 «Общие и административные расходы»;

Кредит счета 7190 «Другие операционные расходы».

Вышеуказанный метод очень прост, и более целесообразно его применение в сфере обращения, то есть в оптовой и розничной торговле, в общественном питании.

Применение данного метода на промышленных предприятиях характеризуется определенными недостатками. Например, усложняется оперативный контроль на расходование материальных запасов, он не дает возможность определения прибыли по отдельным видам продукции и т.д. Исходя из этого, его применение целесообразно лишь на предприятиях, изготавливающих изделия одного вида.

По рассмотренным выше правилам предприятие исчисляет финансовый результат (учетную прибыль или убыток). Но этим не заканчивается учетная процедура определения финансовых результатов. Не менее важным является исчисление налоговой прибыли и отсроченных налоговых активов и обязательств. Это достигается путем корректировки учетной прибыли и составлением соответствующих бухгалтерских проводок. Чтобы глубже разобраться в сути вопроса, рассмотрим механизм учета затрат с точки зрения налогообложения и бухгалтерского учета.

Грузинское налоговое законодательство допускает определенные ограничения в вычете затрат из совокупного дохода, в частности:

1. Не вычитаются затраты, не связанные с экономической деятельностью. Например: затраты, связанные с благотворительностью. Причем по бухгалтерскому учету они включаются в общую сумму затрат.
2. Не допускается вычет затрат, произведенных с развлекательной целью. Право на вычет таких сумм имеют лишь те предприятия, которые занимаются деятельностью развлекательного характера. Представительские затраты вычитаются по нормам, установленным Министерством финансов Грузии (которые равны 0,05 % от доходов).
3. Подлежащие уплате проценты за полученные ссуды вычитаются по действующей на аукционах процентной ставке в пределах 150%, т.е. ставка увеличивается на 50%.
4. В вычете процентов за кредит исключительные ограничения установлены в отношении тех предприятий, где более 20% капитала принадлежит освобожденным от уплаты налога на прибыль юридическим лицам. Для таких предприятий вычитаемая процентная сумма не должна превышать 50% от суммы общих доходов.
5. Предприятие, согласно Налоговому кодексу, имеет право вычесть те сомнительные долги, которые отражены в доходах и уже списаны. С точки зрения бухгалтерского учета такие сомнительные долги вычитаются из доходов и тем самым уменьшают учетную прибыль.
6. Амортизационные отчисления с налоговой целью вычитаются в пределах установленных Налоговым Кодексом норм, а предприниматель может использовать различные методы расчета. Это в свою очередь обуславливает различие между величинами учетной и налоговой амортизацией.
7. Расходы на ремонт основных средств вычитаются только в пределах пяти процентов балансовой стоимости этой группы. Что же касается расходов, превышающих этот предельный уровень, то они увеличивают стоимостной баланс группы, а не стоимость основных средств.
8. Расходы на подготовительные работы по геологическим исследованиям и добыче природных ресурсов, вычитаются ежегодно в пределах 15%. В бухгалтерском учете их можно списать в размере 15%, 20% или в других величинах. Это же приводит к возникновению разницы между учетной и налоговой прибылью.

9. Помимо вышеперечисленных случаев причиной разности между учетной и налоговой прибылью может стать метод учета доходов и расходов (касовый метод или метод начисления). Так, если предприятие в бухгалтерском учете использует метод начисления, то оно отражает доход с момента поставки товара (работ, услуг), а по Налоговому кодексу оно может считаться доходом только по истечении 90 дней после поставки. Поэтому возможно, что учетный доход превысит налоговый доход, что создаст разницу между налогооблагаемой и учетной прибылью.

10. Согласно Налоговому кодексу налогоплательщик имеет право оценить дефектный, устаревший и вышедший из моды товар ниже цены приобретения и установить ее на уровне возможной реализационной цены. В то же время, в целях бухгалтерского учета предприятие имеет право продавать любой товар ниже цены приобретения, что тоже создает разность в размере прибыли.

Все перечисленные различия между учетной и налоговой прибылью могут быть временными или постоянными. Постоянная разница имеет место в тех случаях, когда налоговые расходы не вычитаются из налогового дохода. Например, штраф за неуплату налогов в бюджет, хотя и уменьшает прибыль, но не вычитается с доходов с целью налогообложения.

Существует разница двух видов:

- а) подлежащая вычету;
- б) подлежащая налогообложению.

Временная разница, которая подлежит вычету, это отсроченный налоговый актив. Его признание должно состояться в последующий период. Например, затраты по ремонту основных средств сверх пяти процентов их стоимости не вычитаются в текущем отчетном периоде, но должны быть вычтены в последующие периоды при начислении амортизации.

Подлежащая налогообложению временная разница есть отсроченное налоговое обязательство. Она должна быть добавлена к сумме налоговой прибыли последующего отчетного периода.

Если за отчетный период налоговая прибыль превышает учетную, то образуется отсроченный налоговый актив. Если же учетная прибыль превышает налоговую, тогда возникает отсроченное налоговое обязательство (отсроченный налог на прибыль).

Для учета отсроченных налоговых активов и обязательств используются следующие бухгалтерские счета:

- 2340 «Отсроченный налоговый актив»;**
- 4210 «Отсроченный налог на прибыль (обязательство)»;**
- 9210 «Налог на учетную прибыль»;**
- 3310 «Налог на прибыль к уплате».**

Для корректировки учетной прибыли разработана специальная форма. Покажем это на примере.

Пример

Учетная прибыль предприятия за отчетный период составляет 75 000 лари. Скорректированная сумма отсроченного налогового актива (то есть сумма, которая облагается налогом в настоящее время, но будет вычитаться в последующие отчетные периоды), составляет 3 900 лари. Убыток прошлых лет составляет 400 лари. Следовательно, налогооблагаемая прибыль составляет 78 500 лари (75 000+3 900-400). Исходя из этого, налог на учетную прибыль составляет 15 000 лари (20% от 75 000), а налог на налоговую прибыль – 15 700 (20% от 78 000 лари). Отсроченный же налого-

вый актив равен 700 лари (15 700-15 800). Он в бухгалтерском учете отражается следующими проводками:

Дебит счета 2340 «Отсроченный налоговый актив»- 700;

Дебит счета 9210 «Налог на учетную прибыль»- 15 000;

Кредит счета 3310 «Налог на прибыль к уплате» - 15 700.

Затем следует закрыть счет прибылей и убытков в части налога на прибыль:

Дебит счета 5330 «Прибыли и убытки – 15 000;

Кредит счета 9210 «Налог на учетную прибыль» - 15 000.

Если учетная прибыль превышает налоговую, тогда возникает налоговое обязательство, на которое составляется следующая бухгалтерская проводка.

Дебит счета 9210 «Налог на учетную прибыль»;

Кредит счета 3310 «Налог на налоговую прибыль»;

Кредит счета 4210 «Отсроченный налог на прибыль (обязательство).

Если предприятие не ведет учет отсроченной прибыли, оно все же обязано сделать вышеуказанные

расчеты, определить величину налогооблагаемой прибыли и составить следующую проводку:

Дебит счета 5330 «Прибыль (убыток) отчетного периода» – 17 500

Кредит счета 3310 «Налог на прибыль к уплате» - 17 500.

Как видим, в учете финансовых результатов есть много новшеств, которые коренным образом отличаются от внедренной десятилетиями практики, которая пока еще требует новых методологических разработок.

Литература

1. Blake, John, and Amat, Oriol. 1997. European Accounting. Moscow: Philin.
2. Institute of Management Accountants. Committee on Research. 1992. Doing Business in Russian and other Former Soviet Republics: Accounting and Joint Venture Issues.
3. International Accounting Standards Committee. 2000. International Accounting Standards.
4. Sivograkova, A. 2002. About Reforms in Accounting. [online]. Moscow: Economies and Life. Available from the World Wide Web: (<http://www.akdi.ru/buhuch/norm/prikaz.htm>)

Григалашвили Леван