

УДК 331.109:316.48

Боярский Ю. И.

ОСОБЕННОСТИ ИНТЕГРАЦИИ МЕЖДУНАРОДНЫХ СТАНДАРТОВ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И НАЛОГОВОГО КОДЕКСА УКРАИНЫ НА КРУПНОМ МАШИНОСТРОИТЕЛЬНОМ ПРЕДПРИЯТИИ

Требования рыночной экономики перед современным предприятием ставят множество задач – иметь высокую конкурентоспособность, соответствовать высшим стандартам качества продукции, обеспечивать высокую доходность активов и прочие. Но, кроме этого, существуют и такие задачи, которые обязательно необходимо исполнять на законодательном уровне, например, ведение бухгалтерского учета, согласно требований международных стандартов финансовой отчетности (МСФО(IAS/IFRS)) и налогового учета согласно требований налогового кодекса Украины [1].

Применяемые же сегодня в Украине национальные стандарты финансовой отчетности отличаются от международных стандартов. При этом, требования норм налогового кодекса Украины также отличны от требований как национальных украинских, так и международных стандартов [2–3].

В связи с этим, существует задача по интеграции норм международных стандартов финансовой отчетности на предприятии с минимальными затратами как по внедрению, так и по дальнейшему ведению бухгалтерского и налогового учета. Данная задача созвучна с ведением управленческого и бухгалтерского учета. Система финансовой отчетности и информационная система управленческого учета на предприятии настолько взаимосвязаны, что не существует обоснованных предпосылок их разделения, тем более что в стратегическом управлении эти две области должны рассматриваться как единое целое.

Целью работы является новая трактовка содержания бухгалтерского учета путем объединения нормативных трактовок норм международных стандартов и норм Налогового кодекса Украины для промышленных предприятий.

Учитывая тот факт, что внедрение норм Налогового кодекса Украины проходило раньше, нежели внедрение норм международных стандартов, существуют такие условия, когда требования норм международных стандартов необходимо сопоставить под уже существующие учетные принципы, которые предусмотрены требованиями Налогового кодекса Украины.

Примером согласования требований международных стандартов и норм Налогового кодекса Украины, во избежание необходимости ведения двух баз данных основных средств, является отражение операций по консервации основных средств. Так, пункт 55 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» предполагает, что начисление амортизации объекта основных средств не прекращается в случае простоя актива или прекращения активного использования актива, за исключением случаев, когда актив полностью амортизирован. То есть международные стандарты требуют амортизировать объект даже в период его «неиспользования». Данное требование полярно подпункту 145.1.2 Налогового кодекса Украины, который требует приостановления начисления амортизации на период консервации объекта основных средств. Если под «неактивным использованием» понимать консервацию, то в случае выполнения обеих норм это привело бы к необходимости ведения двух баз данных основных средств с последующим проведением дополнительных расчетов финансовых результатов для целей составления финансовой, управленческой отчетности и расчета налогооблагаемой прибыли.

Во избежание увеличения трудоемкости учетных работ и с целью согласования норм международных стандартов и Налогового кодекса Украины возможно следующее решение – при консервации объекта основных средств прекращать признание такого объекта в качестве основного средства с отнесением его стоимости в состав прочих необоротных активов. Исходя из этого, предприятию необходимо внести соответствующие изменения в учетную политику предприятия, которая, как следствие, должна содержать пункт следующего содержания: «при издании приказа о консервации объекта основных средств выводить его из состава основных средств и учитывать в составе прочих необоротных активов».

При этом, такой объект для целей финансовой отчетности не является основным средством и не требует начисления амортизации, для целей налогообложения прибыли предприятия также амортизация не начисляется.

Следующие примеры касаются методов амортизации основных средств и методов оценки себестоимости запасов.

Пункт 62 МСФО (IAS) 16 «Основные средства» прямо оговаривает три метода начисления амортизации:

- прямолинейный метод;
- метод уменьшающегося остатка;
- производственный метод.

Налоговый кодекс Украины дает более широкий выбор украинским налогоплательщикам, и его нормы (пункт 145.1.5) содержат дополнительно такие методы начисления амортизации как метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости и кумулятивный метод. То есть, метод ускоренного уменьшения остаточной стоимости (существующий в национальных стандартах и в Налоговом кодексе Украины) в перечне международных стандартов отсутствует. Отдельно издаваемые комментарии и трактовки МСФО указывают на два возможных подхода к применению метода уменьшения стоимости.

Предприятие может с целью гармонизации норм Налогового кодекса и международных стандартов применить один (или несколько) методов начисления амортизации, которые соответствуют обоим нормативам, однако, такое согласование приведет к уменьшению сумм амортизации, включаемой в расходы предприятия для целей налогообложения, что является экономически невыгодным.

Международный стандарт не устанавливает обязательные к применению методы амортизации, а лишь указывает, что метод амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива (пункт 60 МСБУ 16 «Основные средства»). Учитывая этот факт и приводя в качестве примеров прямолинейный метод, метод уменьшающегося остатка и производственный метод, основное требование состоит в том, что амортизационные отчисления должны отражать структуру потребления выгод от актива в течение срока его полезного использования. Выбранный метод должен применяться последовательно из периода в период (пункты 60-62 МСБУ 16 «Основные средства»), следовательно, предприятию необходимо внести соответствующие изменения в учетную политику предприятия где необходимо отразить факт того, что начисление амортизации, например, для групп «Машины и оборудование» и «Транспортные средства» осуществляется с применением метода ускоренного уменьшения остаточной стоимости, а для всех остальных субсчетов и групп основных средств – с применением прямолинейного метода.

Подход в направлении согласования требования разных нормативных документов касается и выбора метода оценки себестоимости запасов. Пункт 23 МСБУ 2 «Запасы» предусматривает, что себестоимость статей запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов,

должна определяться с использованием специфической идентификации конкретных затрат (идентифицированного метода). Пункт 25 МСБУ 2 «Запасы» оговаривает, что себестоимость запасов, помимо тех, которые рассматриваются в пункте 23, должна определяться с использованием метода «первое поступление – первый отпуск» (ФИФО) или метода средневзвешенной стоимости. То есть, для запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, а также для товаров и услуг, произведенных для конкретных проектов, должна применяться идентификация затрат по каждому объекту, и эти затраты будут соотноситься с фактически реализованной продукцией. На практике этот метод оценки применяется довольно редко, поскольку существенный объем работ по идентификации затрат делает его нецелесообразным, если только речь не идет о закупке или производстве относительно небольшого количества дорогостоящих запасов.

Данный метод уже может применяться на предприятии (позаказный учет производства для изготовления уникальной продукции конкретному заказчику, при этом приобретение производственных запасов осуществляется также под конкретный заказ). Учитывая, что возможно решение, что при отпуске запасов в производство, продаже и другом выбытии оценку возможно производить по методу идентифицированной себестоимости соответствующей единицы запасов.

Также возможны случаи, когда логично использование норм международных стандартов. Так, в условиях национальных стандартов бухгалтерского учета предприятие определяло величину резерва сомнительных долгов по методу применения коэффициента сомнительности, а коэффициент сомнительности рассчитывался способом классификации дебиторской задолженности по срокам непогашения. Пункт 18 МСБУ 18 «Выручка» определяет, что в случае, когда неопределенность возникает в отношении возможности получить сумму, уже включенную в выручку, недополученная сумма, или сумма, вероятность получения которой стала маловероятной, признается в качестве расхода. Учитывая незначительное влияние на объемы учетных работ, возможно следующее решение – величину резерва сомнительных долгов определять по методу применения абсолютной величины сомнительной задолженности исходя из платежеспособности отдельных дебиторов.

ВЫВОДЫ

Подводя итог, можно констатировать, что содержание бухгалтерского учета может трактоваться достаточно широко: помимо собственно учета здесь присутствует аналитическая работа, результаты которой способствуют более эффективным управленческим решениям. Тем более, переход на международные стандарты учета, предполагает расширение функций и полномочий бухгалтерской службы, выход ее на новый качественный уровень и переход от учетной регистрации фактов хозяйственной жизни к всестороннему управлению предприятием.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Международный стандарт бухгалтерского учета № 2 «Запасы»* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.ua>.
2. *Международный стандарт бухгалтерского учета № 16 «Основные средства»* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.minfin.gov.ua>.
3. *Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI (с изменениями и дополнениями)* [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.