

Таблица 6

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета налогооблагаемой прибыли

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма
	дебет	кредит	
Списаны доходы от реализации (выручка) на увеличение налогооблагаемой прибыли	90/1	93	5000000
Списаны расходы по реализации (себестоимость) на уменьшение налогооблагаемой прибыли	93	90/2	5050000
Списаны сверхнормативные расходы	90/9	90/7	200000
Отражен, убыток, уменьшающий налогооблагаемую прибыль от реализации товаров	90/9	93	50000

Обобщая изложенное, необходимо отметить, что предложенная методика учета сверхнормативных расходов позволит решить вопросы налогового учета как расходов в целом, так и расходов на оплату труда бухгалтерскими методами. Дебет счета 90 «Реализация» субсчета 2 «Себестоимость реализации» будет отражать себестоимость реализации без учета сверхнормативных расходов, не уменьшающих налогооблагаемую прибыль. Счет 93 «Налогооблагаемая прибыль» будет служить для определения ее величины путем сопоставления выручки от реализации товаров и себестоимости реализации, уменьшающей налогооблагаемую прибыль, то есть кредитового и дебетового оборотов этого счета. Однако при этом реальный финансовый результат будет отражаться в обычном порядке на счете 99 «Прибыли и убытки».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет в потребительской кооперации: учеб. для вузов: В 2 т. Т. 1/ П.Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П.Г. Пономаренко.— 2-е изд., доп. и перераб.— Мн.: Выш. шк., 2004.— 608 с.
2. Бухгалтерский учет в торговле и общественном питании: учеб.-практ. пособие/ под общ. ред. Л.И. Кравченко.— Мн.: ФУАинформ, 2005.— 792 с.
3. Бухгалтерский учет в торговле: учеб. для вузов/ В.А. Березовский [и др.]; под общ. ред. ВВ. Кожарского.— Мн.: Новое знание, 2004.— 812 с.
4. Бухгалтерський облік в торгівлі: підручник для вузів/ Ф.Ф. Бутинець [і інш.]; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги.— 2-е вид., перероб. і доп.— Житомир: ПП «Рута», 2002.— 576 с.
5. Забродин И.П. Совершенствование бухгалтерского учета расходов для целей налогообложения/ И.П. Забродин, Е.В. Кубахов// Аудитор.— 2002.— № 1.— С. 29-37.
6. Инструкция о порядке ведения налогового учета: утв. постановлением М-ва финансов и М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 16 дек. 2004 г., № 173// Нац. экон. газ.— 2004.— 30 янв. (№ 7).— С. 9–10.— (Прил. «Информбанк НЭГ»).
7. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль: утв. постановлением М-ва по налогам и сборам Респ. Беларусь от 31 янв. 2004 г., № 1 // Нац. экон. газ.— 2004 — 19 марта (№ 20).— С. 2-18.— (Прил. «Информбанк НЭГ»).
8. Инструкция по бухгалтерскому учету «Расходы организации»: утв. постановлением М-ва финансов Респ. Беларусь от 26 дек. 2003 г. № 182// Нац. экон. газ.— 2004.— 6 февр. (№ 9).— С. 4-6.— (Прил. «Информбанк НЭГ»).
9. Малявкина Л.И. Организация налогового учета/ Л.И. Малявкина// Бухгалтерский учет.— 2002.— № 10.— С. 25-33.
10. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг): утв. М-вом экономики 26 янв. 1998 г. № 19–12/397; М-вом статистики и анализа 30 янв. 1998 г. № 01–21/8; М-вом финансов 30 января 1998 г. № 3; М-вом труда Респ. Беларусь 30 янв. 1998 г. № 03–02–07/300 (с изм. и доп.)// Нац. экон. газ.— 2004.— 10 февраля (№ 10).— С. 7-14.— (Прил. «Информбанк НЭГ»). Изм. от 5 апр. 2004 г., № 62/43/25/34 // Нац. экон. газ. — 2004. — 18 июня (№ 45).— С. 16.— (Прил. «Информбанк НЭГ»). Изм. от 7 июня 2005 г., №104/72/43/65// Главный бухгалтер.— 2005.— № 28 (июль).— С. 17–19.— (Прил. «Информбанк НЭГ»).
11. Скрипка А.А. Организация налогового учета в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации / А.А. Скрипка, Ю.Ю. Пыхтин.— М.: ИНФРА-М, 2002.— 368 с.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ВОЗМЕЩЕНИЯ РАСХОДОВ В БЮДЖЕТНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Л.Ф. Еськова, БГЭУ

Сложившаяся система учета в учреждениях здравоохранения в условиях финансирования за счет средств бюджета и внебюджетных источников обеспечивает разграничение доходов по видам деятельности. Но на практике довольно сложно разделить затраты у источника потребления, поскольку большинство государственных медицинских организаций оказывают платные медицинские услуги без образования авто-

номного структурного подразделения, осуществляющего предпринимательскую деятельность в составе бюджетной организации.

И здесь возникает проблема отражения и отнесения в учете на расходы по внебюджетной деятельности тех статей расходов, которые понесены за счет средств бюджета. Либо возникает противоположная ситуация, когда средства поступают из бюджета не в достаточном размере, либо с запозданием и возникает необходимость возмещения их недостатка за счет средств, полученных от предпринимательской деятельности. Обе ситуации предполагают последующие взаиморасчеты для обеспечения финансового покрытия затрат на оказание установленного объема медицинской помощи. Однако в практике учета возмещение расходов осуществляется по отдельным статьям затрат и не в полной мере, что негативно влияет на организацию лечебного процесса.

Инструктивным документом Министерства финансов [1] предусмотрено величину расходов по установленному перечню статей затрат, обеспеченных бюджетным финансированием, понесенных при оказании платных услуг определять, исходя из фактического уровня расходов, скорректированных на процентное соотношение размеров бюджетного финансирования и доходов от приносящих видов деятельности. Предложенная методика возмещения бюджетных расходов обуславливает зависимость уровня восстанавливаемых расходов в каждом конкретном отчетном периоде от размера выделенного финансирования и от своевременности его поступления в учреждение, что на наш взгляд не может способствовать проведению достоверной процедуры взаиморасчетов. Также необходимо учитывать, что объемы выделенных финансовых средств не соответствуют реальным потребностям учреждения в них. Таким образом, предложенная работникам учетных служб методика восстановления бюджетных затрат, направленных на оказание платных медицинских услуг, не способствует формированию реальной цены услуги, оказываемой в лечебно-профилактическом учреждении.

Особое значение в системе учета затрат и калькулирования имеет полноценный учет, распределение и обоснованная методика восстановления между видами деятельности сумм амортизационных отчислений по медицинскому оборудованию и технике, приобретенных за счет разных источников финансирования (средств бюджета и предпринимательской деятельности). При этом необходимо отметить, что в медицинских учреждениях возмещение сумм перенесенной стоимости в процессе предоставления услуги не производится в связи с отсутствием оснований для их восстановления (в учетных операциях суммы начисленной амортизации отражаются на фондовых субсчетах без участия счетов учета затрат) [2]. Сложившаяся ситуация также объясняется использованием оборудования для оказания медицинских услуг, предоставляемых как на платной, так и безвозмездной основах, что усложняет механизм распределения амортизационных отчислений между видами услуг и восстановления на счета бюджетного и внебюджетного финансирования. Следует отметить, что нормативными документами в перечне восстанавливаемых затрат статья амортизация основных средств не предусмотрена, что существенно ущемляет интересы медицинского учреждения в части возмещения реально понесенных затрат [3].

Разработанная нами методика восстановления и отнесения сумм амортизационных отчислений на себестоимость платных услуг основана на расчетах соотношения затрат времени на оказание услуг на возмездной основе к общему установленному нормативу времени участия медицинского оборудования в лечебном процессе согласно приказу по учреждению.

Коэффициент участия медицинского оборудования, приобретенного за счет бюджетного финансирования, в услугах, оказываемых на платной основе, рассчитывается по формуле:

$$K_y = \frac{t_n}{t_o}, \quad (1)$$

где K_y – коэффициент участия оборудования в услугах;

t_n – затраты времени на исследования, лечебные процедуры, проведенные на платной основе, по подразделению за отчетный период (час.);

t_o – норма времени работы оборудования в целом по подразделению за отчетный период согласно приказу по учреждению (час.).

Для определения величины амортизационных отчислений, подлежащих восстановлению, рассчитанная сумма амортизации за месяц корректируется на исчисленный коэффициент участия по формуле:

$$C_b = \frac{C_a}{12 \text{ мес.}} \cdot K_y, \quad (2)$$

где C_b – восстанавливаемая сумма амортизации;

C_a – годовая сумма амортизации по оборудованию, приобретенному за счет средств бюджета;

K_y – коэффициент участия медицинского оборудования в услугах.

Как показывают расчеты, приведенные в таблице 1, коэффициент соотношения затрат времени на оказание платных услуг (K_y) к общему нормативу времени работы оборудования, установленному приказом по учреждению, равен 0,1005.

Таблица 1

**Расчет коэффициента участия оборудования в услугах для оценки величины
восстанавливаемых сумм амортизационных отчисления**

Показатели	Годовая сумма амортизации (А.о.), руб.	Годовая норма работы оборудования в соответствии с приказом с учетом сменности работы оборудования, мин.	Сумма амортизации за одну минуту исследования (графа 1/ графа 2), руб.	Количество платных услуг за месяц	Общая продолжительность платных услуг за месяц, мин.	Сумма амортизации за месяц (графа 4 x графу 6), руб.
Аппарат рентген диагностики ТУР – Д – 800 (продолжительность процедуры рентгеноскопия органов грудной полости 10 мин.)	29 764 905	174 960	170,1	96	960	163296
Аппарат рентген диагностики 7ДР– 750/Б (продолжительность процедуры рентгеноскопия органов грудной полости 10 мин.)	11 395 102	151 200	75,4	61	610	45 994
Установка для проявления ПП – 254 (продолжительность проявления – 5 мин.)	2 265 887	19 685	115,1	157	785	90 354
Итого по рентгенологическому отделению за год	43 425 894	345 845	—	—	—	—
Итого по отделению за месяц	3 618 825	28 820	?	314	2355	299 644
Эндоскопическое оборудование «Олимпус» (продолжительность процедуры эзофагогастроскопии с биопсией II кат. – 30 мин.)	28290000	151 200	187,1	64	1920	359 232
Томограф компьютерный СТ 9000 НР (продолжительность процедуры КТ позвоночного сегмента без в./в. усиления – 30 мин.)	98 044 957	171 360	572,2	44	1320	755 304
Итого по отделению функциональной диагностики за год	126 334 957	322 560	—	—	—	х
Итого:	10 527 913	26 880	—	108	3240	1 114 536
В целом по учреждению за месяц	14 146 738	55 700	—	422	5595	1 414 180
Коэффициент участия (K_y) = 0,1005 (графа 5 / графу 2)			Коэффициент участия (K_y) = 0,1000 (графа 6 / графу 1)			

Для сравнения рассчитаем долю амортизационных отчислений по оборудованию, используемому для оказания услуг на платной основе в общей сумме амортизации. Исчисленный показатель равен 0,1.

Таким образом, погрешность в расчетах, осуществленных с использованием коэффициента участия медицинского оборудования в услугах, и прямым методом составляет 0,0005. Абсолютное значение суммы амортизации за отчетный месяц, рассчитанной прямым подсчетом и относимой на себестоимость услуг, составляет 1 414 180 руб., рассчитанной посредством коэффициента участия – 1 414 674 руб. ($14146738 \times 0,1$). Разница между исчисленными показателями минимальна и составляет – 494 руб. ($1414180 - 1414674$).

Предложенная методика с применением коэффициент участия работы оборудования в основной и предпринимательской деятельности значительно упрощает и предоставляет возможность в максимально короткие сроки осуществлять расчет и распределение сумм амортизационных отчислений между видами деятельности, медицинскими услугами с целью восстановления понесенных бюджетных затрат при оказании платных медицинских услуг, обоснованного калькулирования их себестоимости.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Инструкция о порядке исчисления себестоимости медицинской помощи и других услуг, оказываемых организациями здравоохранения, финансируемые из бюджета: [Утв. постановлением Министерства здравоохранения Республики Беларусь от 01.04.2004 г. № 13]/ НРПА Республики Беларусь.– 2004.– № 59, 8/10812 – С. 67–71.

2. Инструкция по бухгалтерскому учету основных средств организациями, финансируемыми из бюджета, утверждено постановлением Министерства финансов РБ от 20.12.2001 г. № 125/ Нац. экон. газ.– 2002.– 22 февр.– С. 19–24.

3. Об утверждении Инструкции о порядке учета расходов на оказываемые платные медицинские услуги в организациях здравоохранения, финансируемых из бюджета: Постановление Министерства здравоохранения Республики Беларусь, Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 30.06.2003 г. № 31/105/142/ НРПА Республики Беларусь.– 2003.– № 98, 8/9947.– С. 8–20.

ОТРАЖЕНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ НА ЭКСПОРТ В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА НА МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Н.Г. Смирнов, БТЭУ

В соответствии с государственной программой перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь рациональным в сложившихся условиях считаем переход к формированию и представлению бухгалтерской отчетности в соответствии с Положением МСФО 14 «Сегментная отчетность».

При выделении информации по географическим сегментам следует исходить из:

а) сходства условий, определяющих экономические и политические системы государств, на территории которых ведется деятельность предприятия;

б) наличия устойчивых связей в деятельности, осуществляемой в различных географических регионах;

в) сходства деятельности;

г) рисков, присущих деятельности предприятия в определенном географическом регионе;

д) общности правил валютного контроля;

е) валютного риска, связанного с деятельностью предприятия в определенном географическом регионе.

Формирование информации по географическому сегменту может осуществляться по определенному государству или нескольким государствам, где находятся покупатели.

Исходя из организационной структуры и системы внутренней отчетности предприятия, информация по географическому сегменту может выделяться по местам расположения активов (ведения деятельности предприятия) или по местам расположения рынков сбыта (потребителей (покупателей) продукции, работ, услуг).

В связи с вышеизложенным, на счете 45 «Товары отгруженные» предлагается отражать фактическую себестоимость продукции, отгруженной в адрес иностранного покупателя, права собственности, на которую еще не перешли к покупателю. Бухгалтерский учет по счету 45 «Товары отгруженные» следует вести по географическим сегментам (по местам расположения рынков сбыта) в разрезе покупателей и контрактам и отказаться от ведения бухгалтерского учета экспортных продукции по местам нахождения (в пути на территории Республики Беларусь, в портах и на пограничных пунктах Республики Беларусь, в пути за границей, на складах за границей).

Итак, в развитие счета 45 «Товары отгруженные» предлагаем для реализации продукции на экспорт открывать следующие субсчета:

- 45/1 «Продукция для реализации на внутреннем рынке»;
- 45/2 «Продукция экспортная, отгруженная в страны ближнего зарубежья»;
- 45/3 «Продукция экспортная, отгруженная в страны Западной Европы»;
- 45/4 «Продукция экспортная, отгруженная на Ближний Восток»;
- 45/5 «Продукция экспортная, отгруженная в Северную Америку»;
- 45/6 «Продукция экспортная, отгруженная в Африку»;
- 45/7 «Продукция экспортная, отгруженная в Азию».

Следующим признаком при организации аналитического учета по счету 45 может служить конкретный покупатель экспортного товара. Например:

45/71 «Продукция экспортная, отгруженная фирме А в Китай»;

45/72 «Продукция экспортная, отгруженная фирме В в Китай»;

45/73 «Продукция экспортная, отгруженная фирме С в Китай» и т. д.