

водственных затрат. Однако, если в отечественном учёте эти затраты группируются с целью включения в себестоимость продукции условно-переменной части и отнесения на финансовый результат условно-постоянной части, то в МСФО такая группировка осуществляется только с целью выбора базы распределения косвенных производственных затрат. Так, постоянные производственные накладные расходы относятся на себестоимость запасов на основе нормальной производительности производственных мощностей, а базой распределения переменных производственных накладных расходов является показатель фактического использования производственных мощностей.

Если же сравнивать отечественную систему бухгалтерского учета затрат на производство и формирования себестоимости продукции с российской, то после вступления в юридическую силу упомянутых выше нормативных актов по бухгалтерскому учету в Республике Беларусь, белорусская система счетоводства значительно отделилась от нее. Так, в Российской Федерации сохранилась возможность формирования полной себестоимости продукции (т.е. включать в ее состав общехозяйственные расходы), а также сохранился вариант учета готовой продукции с использованием счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг». В итоге, несмотря на протекающие в настоящее время интеграционные процессы между Российской Федерацией и Республикой Беларусь в рамках Евразийского экономического союза, отсутствие одновременных процессов гармонизации счетоводства, существенно затрудняет деловую коммуникацию между субъектами хозяйствования обеих стран.

В итоге, в настоящее время в Республике Беларусь сложилась уникальная система бухгалтерского учета затрат на производство и формирования себестоимости продукции, которая не соответствует положениям МСФО и требованиям законодательства Российской Федерации, с которой исторически сложились тесные экономические отношения. В связи с этим приходится констатировать, что третий этап эволюции бухгалтерского учета затрат на производство продукции вряд ли будет являться заключительным.

<http://edoc.bseu.by>

ОЦЕНКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НА ОСНОВЕ УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ПОТОКОВ ИНФОРМАЦИИ

*Д.А. Панков, д.э.н., профессор УО БГЭУ;
А.В. Соловьёва, магистр экон. наук УО БГЭУ*

В настоящее время достаточно очевидным является факт принципиальных различий методологических принципов ведения бухгалтерского учёта и налогообложения субъектов хозяйствования. Если бухгалтерский (финансовый) учёт базируется на принципе начисления и не предполагает обязательное изменение денежных активов под влиянием хозяйственных операций по расчётам с контрагентами, то налогообложение фактически строится на кассовом принципе, который предполагает безусловное погашение обязательств перед бюджетом в виде денежных платежей. Такое противоречие приводит к десинхронизации денежных потоков предприятия. В этой связи актуальной проблемой на современном этапе развития бухгалтерского учёта и анализа является то, что в бухгалтерском учёте, а, следовательно, и бухгалтерской отчётности не находят отражение источники, за счет которых были сформированы активы предприятия. Это делает невозможным устанавливать направление возможного нецелевого их использования на погашение обязательств предприятия, в том числе и обязательств по налогам, сборам и отчислениям. В свою очередь это может приводить к нецелевому

и нерациональному использованию денежных активов, нарушению последовательности погашения расчетов с контрагентами, и к невозможности контроля над источниками выплат государству по налогам, сборам и отчислениям, кредиторам по обязательствам, учредителям по дивидендам.

Для получения информации, необходимой для проведения качественного анализа налогообложения, предлагается методика бухгалтерского учёта оборота капитала, в рамках которой можно выделить методику бухгалтерского учёта налогов, сборов и отчислений. Предлагаемая методика основана на оценке и отслеживании движения стоимости средств предприятия и предполагает открытие дополнительных субсчетов («Источник образования» и «Средства образования») для регистрации хозяйственных операций в разрезе источников и средств образования активов, собственного капитала и обязательств предприятия. На каждом субсчёте предусматривается использование определённых компонентов. Основные коды компонентов представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Коды компонентов субсчетов бухгалтерского учёта

Код компоненты	Наименование	Код компоненты	Наименование
	Субсчёт – Источник образования		Субсчёт – Средства образования
0	Вклады учредителей	0	Вклады учредителей
1	Выручка от реализации продукции, товаров работ, услуг	4	Платежи в бюджет по подоходному налогу
		5	Платежи в «ФСЗН»
2	Прочие поступления	6	Платежи в «Белгосстрах»
3	Авансы, полученные от реализации продукции, товаров, работ, услуг	8	Амортизация (вклады учредителей)
		11	Отчисления в резервный капитал
4	Кредиты и займы	12	Прибыль

Примечание – Источник: собственная разработка.

На основании сальдо счетов на начало периода и хозяйственных операций за период представим фрагмент формы бухгалтерского баланса, составленный по методике анализа оборота капитала, в том числе методике анализа налогообложения (таблица 2).

Таблица 2 – Бухгалтерский баланс по предлагаемой методике составления отчётности

Статьи	Сальдо на начало периода (Сн)	Увеличение за период (+)	Уменьшение за период (-)	Сальдо на конец периода (Ск)
Запасы, в т.ч.:	-	304,7	275,5	29,2
- незавершённое производство (20)	-	146	138,7	7,3
20/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу	-	11,7	11,12	0,58
20/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения»	-	31,5	29,92	1,58
20/6 Платежи в «Белгосстрах»	-	0,54	0,51	0,03
- готовая продукция (43)	-	138,7	116,8	21,9
43/4 Платежи по подоходному налогу	-	11,12	9,36	1,76
43/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения»	-	29,92	25,2	4,72
43/6 Платежи в «Белгосстрах»	-	0,51	0,43	0,08
Дебиторская задолженность (62)	-	158,4	70	88,4
62-1/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу	-	9,36	4,14	5,22
62-1/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения»	-	25,2	11,14	14,06
62-1/6 Платежи в «Белгосстрах»	-	0,43	0,19	0,24
Денежные средства и их эквиваленты (51)	80,15	98	174,46	3,69
51-1 Выручка от реализации продукции	30,15	70	100,15	-
51-1/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу	0,97	4,14	5,11	-
51-1/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения»	2,62	11,14	13,76	-
51-1/6 Платежи в «Белгосстрах»	0,04	0,19	0,23	-
Краткосрочная кредиторская задолженность:	13,17	213,94	191,66	35,45
68/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу	0,97	11,7	11,7	0,97
69/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения»	2,62	31,5	31,5	2,62
76/6 Платежи в «Белгосстрах»	0,04	0,54	0,54	0,04

Примечание – Источник: собственная разработка.

На основании корреспонденции счетов по формированию финансового результата за отчетный период и корреспонденции счетов по поступлению денежных средств составим фрагмент предлагаемой формы отчета о прибылях и убытках (таблица 3).

Таблица 3 - Отчет о прибылях и убытках по предлагаемой методике составления отчетности

Наименование показателей	Полный состав показателя	Обеспеченность денежными средствами		
		Денежные средства	Дебиторская задолженность	Авансы полученные
90-1 Выручка от реализации продукции	158,4	70	88,4	-
90-1/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу	9,36	4,14	5,22	-
90-1-5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения»	25,2	11,14	14,06	-
90-1/6 Платежи в «Белгосстрах»	0,43	0,19	0,24	-
90-4 Себестоимость реализованной продукции	116,8	51,61	65,19	-
90-4/4 Платежи в бюджет по подоходному налогу	9,36	4,14	5,22	-
90-4/5 Платежи в «Фонд социальной защиты населения»	25,2	11,14	14,06	-
90/4/6 Платежи в «Белгосстрах»	0,43	0,19	0,24	-

Примечание – Источник: собственная разработка.

На основании сальдо по счетам и хозяйственных операций по движению денежных средств составим фрагмент предлагаемой формы отчета о движении денежных средств за период (таблица 4).

Таблица 4 - Отчет о движении денежных средств по предлагаемой методике составления отчетности

Поступило денежных средств	Остаток на начало периода	Источник поступления			Приход с остатком за период	Расход за период	Остаток на конец периода				
		Суммы текущего периода	Суммы предыдущего периода	Суммы будущего периода (авансы)							
Всего:	30,15	70	-	23	123,15	123,15	-				
51-1 - Выручка от реализации продукции	30,15	70	-	-	100,15	100,15	-				
51-1/4 (пн)	0,97	4,14	-	-	5,11	5,11	-				
51-1/5 (фсзн)	2,62	11,14	-	-	13,76	13,76	-				
51-1/6 (бх)	0,04	0,19	-	-	0,23	0,23	-				
Направлено денежных средств	Источники выплат										Итого
	Код счёта	Сумма, млн. руб.	Код счёта	Сумма, млн. руб.	Код счёта	Сумма, млн. руб.	Код счёта	Сумма, млн. руб.	Код счёта	Сумма, млн. руб.	
	сч. 51-1/.. Выручка от реализации		сч. 51-2/.. Прочие поступления		сч. 51-0 Вклады учредителей		сч. 51-3 Авансы		сч. 51-4 Кредиты и займы		
- на уплату подоходного налога (68/4)	51-1/4 51-1/12	5,11 0,18	-	-	51-0/0	6,41	-	-	-	-	11,7
- на уплату платежей в «ФСЗН» (69/5)	51-1/4 51-1/12 51-1/11 51-1/8	13,76 16,48 0,88 0,38	-	-	-	-	-	-	-	-	31,5
- на уплату платежей в «Белгосстрах» (76/6)	51-1/6 51-1/8	0,23 0,31	-	-	-	-	-	-	-	-	0,54

Примечание – Источник: собственная разработка.

На основании форм бухгалтерской отчетности, составленных по методике бухгалтерского учета оборота капитала, возникает возможность проведения всестороннего качественного анализа налогообложения по различным направлениям.

Во-первых, появляется возможность провести анализа обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчисления целевыми источниками - денежными и неденежными активами (таблица 5).

Во-вторых, появляется возможность провести анализа источников выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям, подлежащей уплате (таблица 6).

Таблица 5 – Анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам и сборам

Вид кредиторской задолженности (КЗ _i)	Кредиторская задолженность		Обеспеченность кредиторской задолженности целевыми источниками							
	сумма, млн. руб.	уд. вес в сумме КЗ, %	Денежные средства		Дебиторская задолженность		Готовая продукция		Незавершённо в производство	
			сумма, млн. руб.	% в КЗ _i	сумма, млн. руб.	% в КЗ _i	сумма, млн. руб.	% в КЗ _i	сумма, млн. руб.	% в КЗ _i
Итого	44,75	59,16	19,1	40,32	19,52	41,21	6,56	13,85	2,19	4,62
- Подоходный налог	12,67	15,83	5,11	40,33	5,22	41,2	1,76	13,89	0,58	4,58
- «ФСЗН»	34,12	42,61	13,76	40,33	14,06	41,21	4,72	13,83	1,58	4,63
- «Белгосстрах»	0,58	0,72	0,23	39,66	0,24	41,38	0,08	13,79	0,03	5,17
ВСЕГО	80,06	100	35,18	43,94	35,93	44,88	6,71	8,38	2,24	2,8

Примечание – Источник: собственная разработка.

Таблица 6 – Анализ источников выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам

Кредиторская задолженность		Источники выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям						
		Целевой источник	Вклады учредителей	Нецелевой источник			Авансы	Кредиты и займы
				Выручка от реализации продукции				
КЗ / Целевой источник	Σ млн. руб.	Выручка	Прибыль	Резервный капитал	Амортизация			
		сумма, млн. руб.	сумма, млн. руб.	сумма, млн. руб.	сумма, млн. руб.	сумма, млн. руб.	сумма, млн. руб.	сумма, млн. руб.
		% в КЗ	% в КЗ	% в КЗ	% в КЗ	% в КЗ	% в КЗ	% в КЗ
Итого	43,74	19,1	6,41	16,66	0,88	0,69	-	-
Подоходный налог	11,7	5,11	6,41	0,18	-	-	-	-
«ФСЗН»	31,5	13,76	-	16,48	0,88	0,38	-	-
«Белгосстрах»	0,54	0,23	-	-	-	0,31	-	-
уд. вес в КЗ, %	100%	43,67%	14,65%	38,09%	2,01%	1,58%	-	-
ИТОГО	69,46	35,18	6,41	16,66	0,88	5,22	3,8	1,31

Примечание – Источник: собственная разработка.

Таким образом, основной проблемой бухгалтерского учёта налогов, сборов и отчислений является отсутствие информации в бухгалтерском учёте, а, следовательно, и в бухгалтерской отчётности для проведения качественного анализа налогообложения. С целью решения данной проблемы была предложена методика бухгалтерского учёта оборота капитала, в рамках которой была выделена методика бухгалтерского учёта налогов, сборов и отчислений. Рекомендуемая методика позволила сформировать аналитические формы бухгалтерской отчётности. На основании информации, представленной в таких формах отчётности, появилась возможность провести анализ налогообложения по различным направлениям. К основным направлениям анализа налогообложения были отнесены такие направления анализа как анализ источников образования активов и источников погашения задолженности по налогам, сборам и отчислениям; анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям целевыми источниками покрытия; анализ использования нецелевых источников денежных средств.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Панков Д.А., Соловьёва А.В., «Направления и формы импортозамещающей модели модернизации региональной экономики: коллективная монография под ред. К.В. Павлов, Г.Н. Васильевой, О.В. Котлячкова. — Ижевск: Издательство «Шелест», 2015, 248 с. Глава 30. Бухгалтерский анализ налогообложения в Республике Беларусь, с. 215 – 235.
2. Панков Д.А. Бухгалтерский анализ модернизации предприятия: монография / Д.А. Панков, И.В. Матюш. – Минск: БГАТУ, 2015. – 220 с.
3. Панков Д.А. Бухгалтерский анализ: монография / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: Издатель А.Н. Вараскин, 2009. – 224 с.
4. Панков Д.А. Бухгалтерский анализ: теория, методология, методики: пособие / Д.А. Панков, Л.С. Воскресенская. – Минск, 2008 – 240 с.