

5. Финансы Вооруженных Сил СССР / С.М. Ермаков [и др.]; под ред. В.Н. Дутова. - М.: Военное издательство, 1986. - 400 с.
6. О Вооруженных Силах Республики Беларусь [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь от 03 ноябр. 1992 г. № 1904- XII // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2017.
7. Вопросы центральных органов военного управления Вооруженных Сил Республики Беларусь [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 7 декабр. 2006 г. № 719 // Консультант Плюс: Беларусь / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2017.
8. Об утверждении Положения о довольствующем органе Вооруженных Сил и транспортных войск [Электронный ресурс]: приказ Мин-ра обороны Респ. Беларусь, 30 сентяб. 2009 г., № 795 // ЭТАЛОН. Банк данных «ПА Минобороны» / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. - Минск, 2017.
9. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: моногр. / Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 496с.

DEVELOPMENT OF MODEL OF DOCUMENT FLOW AND AGGREGATION OF INFORMATION ON ALL FINANCIAL FLOWS AT THE LEVEL OF THE MINISTRY OF DEFENCE WITHIN IMPLEMENTATION OF THE CONCEPT OF DEVELOPMENT OF MODERN SYSTEM OF FINANCIAL ACCOUNTING AND THE REPORTING IN ARMED FORCES

Dzmitry Malatok, Colonel, head of the 2nd Department of the main financial and economic Department of the Ministry of defence of the Republic of Belarus? E-mail: molotok_dm@mail.ru

Summary. The article presents the concept of development of system of financial accounting and reporting in the Armed Forces, as well as step-by-step strategy for its implementation. Within the concept the model of document flow and aggregation of information on all financial flows at the level of the Ministry of Defense is developed.

Key words: concept, strategy, financial accounting, financial reporting.

УДК [657.375.2 + 657.446] (476)

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО АНАЛИЗА И ПУТИ ИХ РЕШЕНИЯ

Соловьева А.В., магистр экономических наук, ассистент кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, УО «Белорусский государственный экономический университет», г. Минск, Республика Беларусь, E-mail: Nast_Solo@mail.ru

Аннотация. Осуществляемые глобальные реформы в системе бухгалтерского учета, во многих странах связаны с переходом от кассового метода учета к методу начисления. Нередко эти методы можно встретить в смешанном виде. В переходный период возникают проблемы, связанные с недостаточным обеспечением информацией о движении активов, обязательств, собственного капитала, что отрицательно сказывается на возможности проведения качественных анализов. Представленная статья посвящена раскрытию этих проблем путём совершенствования методики отражения хозяйственных и финансовых операций. Предлагаемая методика ведения бухгалтерского учета подробнее раскрывает информацию о движении активов, обязательств и собственного капитала предприятия. Это, в свою очередь, позволяет расширить аналитические возможности для проведения качественного анализа, что, в конечном счёте, приводит к принятию обоснованных и эффективных управленческих решений.

Ключевые слова: бухгалтерский анализ, метод начисления, кассовый метод, налогообложение, активы, обязательства, собственный капитал, план счетов.

Введение. В современной экономике в последнее время проводится много исследований в области бухгалтерского учёта и анализа. При этом авторы, как правило, в своих исследованиях развивают лишь одно из направлений либо бухгалтерский учёт, либо анализ хозяйственной деятельности предприятий. Так, касаясь области бухгалтерского учёта, можно выделить работу Кутер М.И., Тхагапсо Р.А. «Бухгалтерский учёт в условиях несостоятельности» [1]. В тоже время в

области анализа хозяйственной деятельности наибольшее распространение получил «Финансовый анализ» Ковалёва В.В. [2].

На наш взгляд, одним из важных направлений можно рассматривать бухгалтерский анализ, который представляет собой синтез бухгалтерского учёта и анализа хозяйственной деятельности предприятия. В рамках представленной статьи будет рассмотрен бухгалтерский анализ налогообложения. Статья является продолжением исследований таких научных работ, как «Бухгалтерский анализ налогообложения в Республике Беларусь» [3], «Бухгалтерский анализ: теория, методология и методики» [4], «Бухгалтерский анализ» [5], а также «Бухгалтерский анализ модернизации предприятия» [6]. В статье будут раскрыты актуальные проблемы бухгалтерского учёта и анализа налогов, сборов и отчислений, и предложена современная методика бухгалтерского анализа, в частности, бухгалтерского анализа налогообложения.

Основная часть. 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 устанавливая 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 решения поставленной проблемы предлагается методика бухгалтерского учёта и анализа оборота капитала, в рамках которой можно выделить методику бухгалтерского учёта налогов, сборов и отчислений и анализа налогообложения. Данная методика позволит объективно отслеживать и сопоставлять источники образования и источники погашения всех обязательств, в том числе и налоговые обязательства. В её основу положены закономерности кругооборота капитала предприятия, классический порядок формирования и оценки стоимости активов, обязательств, капитала, доходов и расходов предприятия и существующая методика налогообложения.

В методических целях для иллюстрации предлагаемой методики бухгалтерского учёта и анализа налогообложения, рассмотрим условный вариант деятельности промышленного предприятия. При этом в качестве исходных условий будут использоваться следующие допущения:

- 1) кругооборот не завершается в рамках отчётного периода (имеются остатки незавершённого производства и готовой продукции);
- 2) предприятие имеет достаточную рентабельность продукции;
- 3) реализованная продукция не обеспечивается в полной мере денежными активами (т.е. имеется дебиторская задолженность покупателей продукции).

Для выявления основных проблем, связанных с получением информации, необходимой для проведения качественного анализа налогообложения, вначале рассмотрим условный вариант деятельности предприятия в рамках общепринятой методики ведения бухгалтерского учёта и составления отчётности. Предположим, что на начало отчётного периода у предприятия имеется сальдо по счетам активов, собственного капитала и обязательств (таблица 1).

Перечень типовых хозяйственных операций деятельности предприятия за отчётный период представлен в таблице 2.

По результатам представленных хозяйственных операций сформируем сальдо счетов активов, собственного капитала и обязательств на конец отчётного периода (таблица 3).

Таблица 1. – Сальдо по счетам бухгалтерского учёта на начало отчётного периода

Наименование счетов	Сальдо на начало периода (Сн)	
	дебетовое (Сн _д)	кредитовое (Сн _к)
01 «Основные средства»	600	-
02 «Амортизация основных средств»		3,86
51 «Расчётные счета»	80,15	-
68 «Расчёты по налогам и сборам» в т.ч.:	-	4,06
- 68.2 «исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (НДС)	-	2,37
- 68.3 «исчисляемые из прибыли» (налог на прибыль)	-	0,72
- 68.4 «по подоходному налогу»	-	0,97
69 «Расчёты по социальному страхованию и обеспечению»	-	2,62
70 «Расчёты по оплате труда»	-	6,45
76 «Расчёты с разными кредиторами и дебиторами» (Белгосстрах)	-	0,04
- 76.2 «по имущественному и личному страхованию»	-	0,04
80 «Уставный капитал»	-	650
82 «Резервный капитал»	-	0,66
84 «Нераспределённая прибыль»	-	12,46
ИТОГО	680,15	680,15

Таблица 2. – Типовые хозяйственные операции деятельности предприятия

№ хо	Содержание хозяйственной операции по стадиям кругооборота капитала	Корреспонденция счетов		Сумма, млн. руб.
		дебет	кредит	
1. Приобретение сырья и материалов				
1	Отражена стоимость поступивших сырья и материалов (24 млн. руб., в т.ч. НДС – 20%)	10	60	24 - 4 = 20
2	Отражён «входящий НДС» по поступившим материалам от поставщиков (оп.1*20/120)	18	60	24*20/120 = 4
2. Формирование затрат на производство продукции				
3	Материалы отпущены в основное производство	20	10	20
4	Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70	90
5	Произведены отчисления в «Фонд социальной защиты населения (ФСЗН)» на социальное и пенсионное страхование (оп.4*34%)	20	69	90*34% = 30,6
6	Произведены отчисления в «Белгосстрах» (оп.4*0,6%)	20	76.2	90*0,6% = 0,54
7	Произведены удержания подоходного налога, при условии отсутствия вычетов и сумм заработной платы не подлежащей налогообложению (оп.4*13%)	70	68.4	90*13% = 11,7
8	Произведены удержания в «ФСЗН» на пенсионное страхование (оп.4*1%)	70	69	90*1% = 0,9
9	Начислен налог на недвижимость по основным средствам основного производства	20	68.1	1
10	Начислена амортизация по основным средствам производственного назначения	20	02	3,86
3. Формирование производственной себестоимости готовой продукции				
11	Выпущена из производства готовая продукция -95 ед.; себестоимость 1 ед. – 1,46 млн. руб.	43	20	95*1,46 = 138,7

4. Формирование расходов на реализацию				
12	Отражена задолженность перед поставщиком за предоставленные транспортные услуги (3,6 млн. руб., в т.ч. НДС – 20%)	44	60	$3,6 - 0,6 = 3$
13	Отражён «входящий НДС» по предоставленным транспортным услугам (оп.12*20/120)	18	60	$3,6*20/120 = 0,6$
5. Формирование финансового результата от реализации продукции				
14	Отражена выручка от реализации продукции (реализовано 80 ед. по цене 1,98 за 1 ед.)	62	90	$80*1,98 = 158,4$
15	Начислен налог на добавленную стоимость (НДС) по реализации продукции – ставка НДС - 20 % (оп.14*20%/120%)	90	68.2	$158,4*20/120 = 26,4$
16	Списана себестоимость реализованной продукции - 80 ед.; себестоимости 1 ед. - 1,46 млн. руб.	90	43	$80*1,46 = 116,8$
17	Списаны расходы на реализацию (оп.12)	90	44	3
18	Определен финансовый результат - прибыль от реализации продукции (оп.14-оп.15-оп.16-оп.17)	90	99	$158,4-26,4-116,8-3 = 12,2$
6. Начисление налога на прибыль и реформация бухгалтерского баланса				
19	Начислен налог на прибыль – 18% от суммы прибыли (оп.18*18%)	99	68.3	$12,2*18\%=2,2$
20	Произведена реформация баланса - отражена чистая прибыль (оп.18-оп.19)	99	84	$12,2-2,2 = 10$
21	Сформирован резервный капитал предприятия - 5 % от суммы прибыли (оп.20*5%)	84	82	$10*5\% = 0,5$
7. Принятие «входящего НДС» к вычету				
22	Принят к вычету НДС по приобретённым товарам, работам, услугам (оп.2+оп.13)	68.2	18	$4+0,6 = 4,6$
8. Поступления денежных средств				
23	Получены денежные средства от покупателя за реализованную продукцию	51	62	70
24	Получен аванс от покупателей продукции	51	62	23
25	Получен краткосрочный кредит	51	66	5
9. Выплаты по сроку уплаты в текущем периоде				
26	Выплачена сумма задолженности по заработной плате	70	51	77,4
27	Выплачена сумма задолженности по подоходному налогу	68.4	51	11,7
28	Выплачена сумма задолженности в «Фонд социальной защиты населения (ФСЗН)»	69	51	31,5
29	Выплачена сумма задолженности в «Белгосстрах»	76.2	51	0,54
30	Выплачена сумма задолженности по налогу на добавленную стоимость (НДС)	68.2	51	22,35
31	Выплачена сумма задолженности поставщикам сырья и услуг	60	51	27,6
32	Выплачена сумма задолженности по налогу на недвижимость	68.1	51	1
33	Выплачена сумма задолженности по налогу на прибыль	68.3	51	2,37

Таблица 3. – Сальдо по счетам бухгалтерского учёта на конец отчётного периода

Наименование счетов	Сальдо на конец периода (Ск)	
	дебетовое (Ск _д)	кредитовое (Ск _к)
01 «Основные средства»	600	-
02 «Амортизация основных средств»		7,72
20 «Основное производство»	7,3	-
43 «Готовая продукция»	21,9	-
51 «Расчётные счета»	3,69	-
62 «Расчёты с покупателями и заказчиками»	88,4	23
66 «Расчёты по краткосрочным кредитам и займам»	-	5
68 «Расчёты по налогам и сборам» в т.ч.:	-	3,34
- 68.2 «исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (НДС)	-	1,82
- 68.3 «исчисляемые из прибыли» (налог на прибыль)	-	0,55
- 68.4 «по подоходному налогу»	-	0,97
69 «Расчёты по социальному страхованию и обеспечению»	-	2,62
70 «Расчёты по оплате труда»	-	6,45
76 «Расчёты с разными кредиторами и дебиторами»	-	0,04
- 76.2 «по имущественному и личному страхованию» («Белгосстрах»)	-	0,04
80 «Уставный капитал»	-	650
82 «Резервный капитал»	-	1,16
84 «Нераспределённая прибыль»	-	21,96
ИТОГО	721,29	721,29

На основании начального и конечного сальдо по счетам бухгалтерского учёта сформируем форму бухгалтерского баланса по общепринятой методике составления отчётности (таблица 4).

Таблица 4. – Бухгалтерский баланс по общепринятой методике составления отчётности

Статьи	Сальдо на начало периода (Сн)	Сальдо на конец периода (Ск)
I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства (сч.01 – сч.02)	596,14	592,28
Итого I	596,14	592,28
II КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Запасы, в т.ч.:	-	29,2
- незавершённое производство (сч.20)	-	7,3
- готовая продукция (сч.43)	-	21,9
Краткосрочная дебиторская задолженность (сч.62)	-	88,4
Денежные средства и их эквиваленты (сч.51)	80,15	3,69
Итого II	80,15	121,29
БАЛАНС	676,29	713,57
III СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
Уставный капитал (сч.80)	650	650
Резервный капитал (сч.82)	0,66	1,16
Нераспределённая прибыль (сч.84)	12,46	21,96
Итого III	663,12	673,12
IV ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Итого IV	-	-

Продолжение таблицы 4

V КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА	-	-
Краткосрочные кредиты и займы (сч.66)	-	5
Краткосрочная кредиторская задолженность, в т.ч.:	13,17	35,45
- поставщикам, подрядчикам, исполнителям (сч.60)	-	-
- по авансам полученным (сч.62)	-	23
- по налогам и сборам (сч.68)	4,06	3,34
- по социальному страхованию и обеспечению (сч.69)	2,62	2,62
- по оплате труда (сч.70)	6,45	6,45
- прочим кредиторам (сч.76)	0,04	0,04
Итого V	13,17	40,45
БАЛАНС	676,29	713,57

На основании хозяйственных операций по формированию финансового результата отчётного периода представим форму отчёта о прибылях и убытках по общепринятой методике составления отчётности (таблица 5).

Таблица 5. – Отчёт о прибылях и убытках по общепринятой методике составления отчётности

Наименование показателей	Сумма, млн. руб.
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (Д62К90) – (Д90К68)	132
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг (Д90К43)	116,8
Валовая прибыль (Д62К90) – (Д90К68) - (Д90К43)	15,2
Расходы на реализацию (Д90К44)	3
Прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг (Д90К99)	12,2
Налог на прибыль (Д99К68)	2,2
Чистая прибыль (Д99К84)	10

На основании сальдо на начало и конце периода и хозяйственных операций по счетам денежных средств сформируем форму отчёта о движении денежных средств по общепринятой методике составления отчётности (таблице 6).

Таблица 6. – Отчёт о движении денежных средств по общепринятой методике составления отчётности

Наименование показателей	За отчётный период
Движение денежных средств по текущей деятельности	
Поступило денежных средств – всего	93
в том числе: от покупателей продукции, товаров, заказчиков работ, услуг (Д51К62)	93
Направлено денежных средств – всего	174,46
в том числе:	
на приобретение запасов, работ, услуг (Д60К51)	27,6
на оплату труда (Д70К51)	77,4
на уплату налогов и сборов (Д68К51)	37,42
на прочие выплаты (Д69,76К51)	32,04
Результат движения денежных средств по текущей деятельности	-81,46
Движение денежных средств по финансовой деятельности	
Поступило денежных средств – всего	5
в том числе: кредиты и займы	5
Направлено денежных средств – всего	-
Результат движения денежных средств по финансовой деятельности	+5

Продолжение таблицы 6

Результат движения денежных средств за отчетный период	-76,46
Остаток денежных средств на начало периода	80,15
Остаток денежных средств и их эквивалентов на конец отчетного периода	3,69

Исходя из представленной бухгалтерской отчетности, составляемой по общепринятой методике ведения бухгалтерского учёта, возможности проведения анализа налогообложения весьма ограничены (таблица 7).

Таблица 7. – Анализ задолженности по налогам, сборам и отчислениям на основании данных отчетности, составленной по общепринятой методике ведения бухгалтерского учёта

Кредиторская задолженность, погашаемая в отчётном периоде (КЗ) <Отчёт о движении денежных средств>			Источники выплаты задолженности	Кредиторская задолженность на конец отчётного периода <Бухгалтерский баланс>			Источники покрытия задолженности
Наименование показателя	сумма, млн. руб.	уд. вес в сумме КЗ, %	Денежные средства сумма, млн. руб.	Наименование показателя	сумма, млн. руб.	уд. вес в сумме КЗ, %	Денежные средства сумма, млн. руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
Налоги и сборы	37,42	53,87	невозможно определить !!!	- по налогам и сборам	3,34	55,67	невозможно определить !!!
Прочие выплаты («ФСЗН», «Белгосстрах»)	32,04	46,13	невозможно определить !!!	- по социальному страхованию и обеспечению («ФСЗН»)	2,62	43,67	невозможно определить !!!
				- прочим кредиторам («Белгосстрах»)	0,04	0,66	невозможно определить !!!
ИТОГО	69,46	100	69,46	ИТОГО	6	100	80,15

На основании отчёта о движении денежных средств возможен только анализ выплат по налогам, сборам и отчислениям в общей их сумме без детализации по конкретным их видам (таблица 7 графы 1,2,3,4). Общая сумма задолженности по налогам сборам и отчислениям, уплаченная в отчётном периоде составляет 69,46 млн. руб., из которых налоги и сборы – 37,42 млн. руб. (53,87%), прочие выплаты («ФСЗН», «Белгосстрах») - при условии отсутствия прочих выплат по данной строке отчетности) – 32,04 млн. руб. (46,13%). При этом установить источник денежных средств, за счёт которого погашается сумма задолженности, не представляется возможным (графа 4). Аналогичным образом выглядит ситуация с анализом остатков кредиторской задолженности на конец отчётного периода (таблица 7 графы 5,6,7,8). По данным бухгалтерского баланса общая сумма задолженности по налогам, сборам и отчислениям на конец периода составляет 6 млн. руб., из которых 3,34 млн. руб. (55,67%) по налогам и сборам, 2,62 млн. руб. (43,67%) по платежам в «ФСЗН» и 0,04 млн. руб. (0,66%) по платежам в «Белгосстрах» (при условии отсутствия прочих выплат по данной строке отчетности). Сумма денежных средств на конец отчётного периода составляет 80,15 млн. руб., при этом установить, какая часть данной суммы является непосредственно целевым источником для покрытия задолженности по налогам, сборам и отчислениям невозможно (графа 8).

Таким образом, вполне очевидны недостатки анализа налогообложения по бухгалтерской отчетности, составленной по общепринятой методике ведения бухгалтерского учёта. Это связано с тем, что возникают определённые проблемы с источниками информации для проведения качественного анализа налогообложения, в частности:

- 1) невозможно получить информацию о движении (уменьшении, увеличении) активов,

собственного капитала, обязательств за период;

2) невозможно получить информацию об источниках образования активов и источниках погашения задолженности по налогам, сборам и отчислениям;

3) невозможно получить информацию об обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчисления целевыми источниками покрытия;

4) невозможно получить информацию о нецелевых источниках использования денежных средств;

5) невозможно получить информацию о суммах налогов, сборов и отчислений в разрезе каждого их вида.

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 8. В частности, рассмотрим порядок формирования и источники погашения такого налога как подоходный налог, а также отчисления в «Фонд социальной защиты населения» и «Белгосстрах».

Таблица 8. – Коды компонентов субсчетов бухгалтерского учёта

Код компоненты	Наименование Субсчёт – Источник образования	Код компоненты	Наименование 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

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 (таблице 9).

Таблица 9. – 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

Продолжение таблицы 9

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

На основании корреспонденции счетов по формированию финансового результата за отчётный период и корреспонденции счетов по поступлению денежных средств составим фрагмент предлагаемой формы отчёта о прибылях и убытках (таблица 10).

Таблица 10. – Отчёт о прибылях и убытках по предлагаемой методике составления отчётности

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	-

На основании сальдо по счетам и хозяйственных операций по движению денежных средств составим фрагмент предлагаемой формы отчёта о движении денежных средств за период (таблица 11).

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

Таблица 11. – Отчёт о движении денежных средств по предлагаемой методике составления отчётности

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

Во-первых, появляется возможность провести анализа обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчисления целевыми источниками - денежными и неденежными активами (таблица 12).

Таблица 12. – Анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам и сборам

Кредиторская задолженность			Обеспеченность кредиторской задолженности целевыми источниками							
Вид кредиторской задолженности (КЗ)	сумма, млн. руб.	уд. вес в сумме КЗ, %	Денежные средства		Дебиторская задолженность		Готовая продукция		Незавершённое производство	
			сумма, млн. руб.	% в КЗ	сумма, млн. руб.	% в КЗ	сумма, млн. руб.	% в КЗ	сумма, млн. руб.	% в КЗ

Продолжение таблицы 12

Итого	44,75	59,16	19,1	40,3	19,52	41,2	6,56	13,8	2,19	4,6
- Подоходный налог	12,67	15,83	5,11	2	5,22	1	1,76	5	0,58	2
- «ФСЗН»	34,12	42,61	13,76	40,3	14,06	41,2	4,72	13,8	1,58	4,5
- «Белгосстрах»	0,58	0,72	0,23	3	0,24	41,2	0,08	9	0,03	8
				40,3		1		13,8		4,6
				3		41,3		3		3
				39,6		8		13,7		5,1
				6				9		7
ВСЕГО	80,06	100	35,18	43,9	35,93	44,8	6,71	8,38	2,24	2,8
				4		8				

Во-вторых, появляется возможность провести анализа источников выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям, подлежащей уплате (таблица 13).

Таблица 13. – Анализ источников выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам

Кредиторская задолженность		Источники выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям						
		Целевой источник	Нецелевой источник					Авансы
КЗ / Целевой источник	∑ млн. руб.		Выручка	Вклады учредителей	Выручка от реализации продукции			
		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	43,7	19,1	6,41	16,66	0,88	0,69	-	-
Подоходный налог	4	5,11	6,41	0,18	-	-	-	-
«ФСЗН»	11,7	13,76	-	16,48	0,88	0,38	-	-
«Белгосстрах»	31,5	0,23	-	-	-	0,31	-	-
0,54	0,54							
уд. вес в КЗ, %	100 %	43,67%	14,65%	38,09%	2,01%	1,58%	-	-
ИТОГО	69,4	35,18	6,41	16,66	0,88	5,22	3,8	1,31
	6							

Таким образом, разработанная методика бухгалтерского анализа налогообложения позволяет определить источники, за счет которых были сформированы активы предприятия, установить направления целевого их использования на погашение обязательств по налогам, сборам и отчислениям, а также принять своевременные меры по устранению нецелевого и нерационального использования денежных активов и проконтролировать источники выплат по налогам, сборам и отчислениям.

Заключение. Подводя итог вышесказанному, хочется отметить, что 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 отчисления целевыми источниками покрытия; анализ использования нецелевых источников денежных средств.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Кутер М.И., Тхагалсо Р.А. Бухгалтерский учёт в условиях несостоятельности: учеб. пособие. – Краснодар: Кубанский госуниверситет, 2005. – 204 с.
2. Ковалёв В.В. Финансовый анализ / В.В. Ковалёв. – Москва: Финансы и статистика, 2007. – 196 с.
3. 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.
4. Панков Д.А. Бухгалтерский анализ: теория, методология, методики: пособие / Д.А. Панков, Л.С. Воскресенская. – Минск, 2008 – 240 с.
5. Панков Д.А. Бухгалтерский анализ: монография / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск: Издатель А.Н. Вараскин, 2009. – 224 с.
6. Панков Д.А. Бухгалтерский анализ модернизации предприятия: монография / Д.А. Панков, И.В. Матюш. – Минск: БГАТУ, 2015. – 220 с.

THE MODERN PROBLEMS OF ACCOUNTING ANALYSIS AND WAYS OF THEIR SOLUTION

Anastasia Solovyova A.V, Master of economic sciences, assistant of Accounting, Analysis and Auditing in sectors of economy Department, Belarusian State Economic University, Minsk, The Republic of Belarus, E-mail: Nast_Solo@mail.ru

Summary. The wide range reforming of accounting systems are connects first of all with transformation from cash method of accounting to the accrual concept. In the many cases there are implementing mix ones. In the transition period there are occurring problems associated with insufficient provision of information about the movement of the assets, liabilities and own capital. The article is devoted to the disclosure of these problems by improving the technique of reflecting business and financial operations. The proposed method of accounting reveals more information about the movement of the assets, liabilities and own capital of the enterprise. In his turn, that allows to extend analytical abilities for the qualitative analysis, which ultimately leads to making informed and effective management decisions.

Key words: accounting analysis, cash method of accounting, accrual concept, taxation, assets, liabilities, own capital, card of accounts.

УДК 657.01

АГРАРНО-ПРОМЫШЛЕННО-ТОРГОВЫЕ ХОЛДИНГИ – КАК ОСНОВА ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ И КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Федоркевич А.В., кандидат экономических наук, доцент, зав. кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте, УО «Белорусский государственный экономический университет», E-mail: fedarkevich@tut.by

Аннотация. В статье рассматривается целесообразность и нормативное регулирование создания и функционирования холдингов в Республике Беларусь. Дана их экономическая характеристика и классификация. Кроме того, определены общие принципы построения аграрного холдинга. Проведен анализ положительных и отрицательных сторон объединения субъектов хозяйствования в горизонтально, вертикально интегрированные и диверсифицированные холдинги. По результатам проведенного анализа для создания аграрных холдингов наиболее приемлемой признана вертикальная интеграция. Обосновано создание аграрно-промышленно-торговых холдингов и определена их структура. Поставлены