

ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ: УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА НОВЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ

Л. С. Воскресенская, канд. экон. наук, преподаватель БГЭУ

В новом Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (предприятий) счета, предназначенные для отражения информации о процессах формирования и использования финансовых результатов, обобщены в одноименном VIII разделе "Финансовые результаты". Вопросы, непосредственно касающиеся порядка их применения, корреспонденции с другими счетами, а также отражения в учете операций по переходу с ранее действовавшего на новый План счетов уже достаточно полно освещены в специальной литературе [4, 6]. В данной статье хотелось бы более подробно остановиться на выявлении соответствия положений вновь вводимого Плана счетов требованиям действующей в республике системы налогообложения, а также рекомендациям международных стандартов по учету и отчетности.

Важнейшим изменением, которое затронет методику отражения на счетах бухгалтерского учета процессов реализации и выявления финансового результата, является переход для целей бухгалтерского учета с метода определения выручки "по оплате" на метод определения выручки "по отгрузке" независимо от положений учетной политики субъектов хозяйствования. Предлагаемый подход отвечает требованиям международных стандартов и согласуется с порядком, принятым в Российской Федерации. В то же время, переход на него требует решения ряда вопросов, игнорирование которых может привести в будущем к достаточно серьезным последствиям, касающимся налогообложения и финансового анализа.

Во-первых, для сохранения действующего порядка налогообложения, предусматривающего возможность применения субъектами хозяйствования методов определения выручки как "по отгрузке", так и "по оплате" следует закрепить данную норму либо в некотором общем нормативно-правовом документе, устанавливающем основные принципы налогообложения (в перспективе – в Налоговом кодексе), либо в каждой инструкции, регулирующей порядок уплаты налогов и платежей в бюджет и бюджетные фонды, базой расчета которых является выручка. Например, в инструкциях о порядке исчисления и уплаты отчислений в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, налога с пользователей автомобильных дорог, целевых сборов на формирование местных целевых бюджетных фондов стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия, жилищно-инвестиционных фондов и целевого сбора на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда, конкретно не оговаривается, что дата реализации определяется субъектом хозяйствования и может устанавливаться как "по отгрузке", так и "по оплате". Отсутствие подобной записи в условиях введения единого порядка отражения выручки на счетах бухгалтерского учета может привести к требованию со стороны налоговых органов об уплате вышеназванных платежей исключительно по методу начислений, то есть по мере отражения операций реализации на счетах бухгалтерского учета.

Во-вторых, недостаточно полно, на взгляд автора, представлена система субсчетов к счету 90 "Продажи", в частности, субсчетов по учету налоговых платежей. По всей видимости, предложение открывать к счету 90 "Продажи" субсчета 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" обусловлено желанием облегчить порядок составления годовой бухгалтерской отчетности, так как при этом выручка, отражаемая на субсчете 90-1 "Выручка" будет уменьшена на суммы соответствующих платежей. А именно, выручку нетто следует отражать в отчете о прибылях и убытках по строке 010 "Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)". В то же время согласно п. 3.1 Порядка заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, выручка по строке 010 Отчета о прибылях и убытках должна приводиться не только за вычетом НДС и акцизов, но и прочих налогов и сборов, установленных законодательством и включаемых в цену продукции (товаров, работ, услуг) [5]. К последним, в частности, относятся отчисления в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, налог с пользователей автомобильных дорог, целевые сборы на формирование местных целевых бюджетных фондов стабилизации экономики производителей сельскохозяйственной продукции и продовольствия, жилищно-инвестиционных фондов и целевой сбор на финансирование расходов, связанных с содержанием и ремонтом жилищного фонда. Следовательно, для того чтобы обеспечить непосредственную увязку данных, отражаемых на счетах бухгалтерского учета, и данных, формирующих отчетные показатели, необходимо открывать к счету 90 "Продажи" дополнительные субсчета по учету вышеперечисленных платежей.

В-третьих, переход для целей бухгалтерского учета с метода отражения выручки “по оплате” к методу “по отгрузке” при сохранении прежнего порядка налогообложения существенно повлияет на ряд показателей, характеризующих финансовое положение организации. В частности, увеличится кредиторская задолженность перед бюджетом, что уже само по себе приведет к изменению структуры задолженности, а также замедлению ее оборачиваемости. Кроме того, в отсутствии денежного обеспечения дебиторской задолженности покупателей уменьшится показатель абсолютной ликвидности, рассчитываемой как отношение сумм денежных средств и финансовых вложений к сумме краткосрочной кредиторской задолженности. Данные изменения необходимо учитывать при проведении сравнительного анализа финансового положения за несколько лет после перехода на новый План счетов.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с выбытием активов, а также о внереализационных и операционных доходах и расходах, кроме чрезвычайных, в новом Плане счетов предназначен счет 91 “Прочие доходы и расходы”. При этом методика учета некоторых доходов и расходов несколько изменилась, что при сохранении действующего порядка налогообложения потребует дополнительной корректировки налоговой базы. Например, если раньше вся стоимость безвозмездно полученных ценностей отражалась по кредиту счета 80 “Прибыли и убытки”, то теперь она будет сперва учитываться по кредиту счета 98 “Доходы будущих периодов”, субсчет 2 “Безвозмездные поступления” в корреспонденции со счетом 08 “Вложения во внеоборотные активы” и другими соответствующими счетами. В дальнейшем суммы, учтенные по кредиту субсчета 98-2 “Безвозмездные поступления”, будут списываться в кредит счета 91 “Прочие доходы и расходы”:

по основным средствам – по мере начисления амортизации;

по иным ценностям – по мере отнесения их на затраты.

При сохранении действующего порядка налогообложения для расчета налоговой базы в периоде, когда поступят данные ценности, прибыль, учтенную по кредиту счета 91 “Прочие доходы и расходы”, придется увеличивать на их стоимость, а в последующие периоды – уменьшать в зависимости от вида безвозмездно поступившего имущества либо на сумму амортизационных отчислений, начисленных по основным средствам, либо на стоимость материальных ценностей, списанных на счета учета затрат.

В предлагаемом проекте Плана счетов изменен также порядок учета собственных акций (долей) выкупленных у акционеров (участников общества, товарищества). Действующий и рекомендуемый порядок учета данных операций представлен нами в таблице.

Необходимо отметить, что предлагаемый вариант отражения в учете операций, связанных с приобретением собственных акций (долей), идентичен варианту, принятому в Российской Федерации [1]. В то же время он не в полной мере согласуется с:

Таблица

Корреспонденция счетов бухгалтерского учета операций, связанных с выкупом и аннулированием обществом собственных акций (долей) в Республике Беларусь

Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов согласно			
	Плану счетов 1992 г.		новому Плану счетов	
	Д-Т	К-Т	Д-Т	К-Т
1. Приобретение обществом собственных акций (долей) у акционеров (участников):				
- на номинальную стоимость;	56	75	—	—
- на выкупную стоимость (фактическая цена приобретения)	75	51	81	51
2. Отражение выявленной разницы между фактическими затратами на выкуп акций (долей) и их номинальной стоимостью:				
- акции выкуплены по стоимости выше номинальной;	86	75	—	—
- акции выкуплены по стоимости ниже номинальной	75	86	—	—
3. Аннулирование выкупленных акций (долей):				
- на номинальную стоимость;	85	75	80	81
- на величину превышения фактических затрат по выкупу акций (долей) над номинальной стоимостью;	—	—	91	81
- на величину превышения номинальной стоимости над фактическими затратами по выкупу акций (долей)	—	—	81	91

Источник: таблица составлена с использованием литературных источников [3, 4].

- требованиями международных стандартов;
- действующим в республике порядком налогообложения.

Постоянный комитет по интерпретации, сформированный Правлением Комитета Международных стандартов финансовой отчетности, в интерпретации ПКИ – 16 “Акционерный капитал — вновь приобретенные собственные долевые инструменты” однозначно определил, что никакие прибыли или убытки не должны признаваться в отчетности при продаже, эмиссии или аннулировании собственных акций.

Действительно, прибыль, отражаемая в отчетности, с одной стороны, должна показывать способность организации наращивать капитал в результате совершаемых финансово-хозяйственных операций, а с другой стороны, прирост капитала, который может быть потреблен собственниками при сохранении изначально инвестированных средств. Только при соблюдении двух вышеназванных условий организация может признать финансовый результат. Положительная (отрицательная) разница, возникающая между номинальной и фактической выкупной стоимостью акций, безусловно, отражает прирост (снижение) капитала против изначально инвестированной суммы, то есть удовлетворяет второму условию признания финансового результата. В то же время, она никак не связана с хозяйственной деятельностью организации и характеризует взаимоотношения между теми, кто отказался от долевого участия и теми, кто продолжает его сохранять. То есть относительно учета операций, связанных с приобретением и аннулированием собственных акций (долей), новый План счетов не отвечает требованиям международных стандартов и его введение может привести к искажению финансового результата предприятия.

Что же касается вопросов налогообложения рассматриваемых операций, то при переходе на новый План счетов также могут возникнуть проблемы. В п. 19 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль приведен исчерпывающий перечень внереализационных доходов, которые не включаются в состав налогооблагаемой прибыли. Суммы прибыли, которые исключаются из балансовой прибыли для определения налоговой базы приведены в п. 23 Инструкции. Никаких сведений, касающихся налогообложения разницы между номинальной стоимостью выкупленных акций (долей) и фактическими затратами, понесенными при их выкупе, в данном документе не содержится, что и не требовалось пока она отражалась по кредиту (дебету) сч. 86 “Резервный капитал”. Однако, с момента признания данной разницы в составе операционных (внереализационных) доходов (расходов), как предлагается в новом Плане счетов, она подпадает под действие п. 17 Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, в соответствии с которым “облагаемая налогом прибыль исчисляется исходя из балансовой прибыли, представляющей собой сумму прибыли от реализации продукции, товаров (работ, услуг), иных ценностей ... и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям” [2]. В результате возникает вопрос: стоит ли все-таки учитывать вышеназванную разницу при расчете налогооблагаемой прибыли в общеустановленном порядке или же не учитывать, то есть увеличивать налогооблагаемую прибыль на сумму превышения выкупной стоимости акций (долей) над их номинальной стоимостью и уменьшать на обратную величину.

Противоречия между действующей системой налогообложения и предлагаемым вариантом учета внереализационных и операционных доходов и расходов возникают и по другим операциям. В частности, в Основных положениях по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), которые определяют расходы, учитываемые при расчете налогооблагаемой прибыли, ничего не сказано о резерве под обесценение вложений в ценные бумаги, который согласно проекту Плана счетов должен отражаться по дебету счета 91 “Прочие доходы и расходы” и кредиту счета 59 “Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги”. При отсутствии дополнительных разъяснений налогооблагаемую прибыль придется увеличивать на величину созданного резерва, а при его аннулировании – уменьшать.

Конечный финансовый результат организации в новом Плане счетов предложено учитывать на счете 99 “Прибыли и убытки” путем ежемесячного отражения прибыли или убытка от основного вида деятельности (в корреспонденции со сч. 90 “Продажи”), прибыли или убытка по прочим операциям (в корреспонденции со сч. 91 “Прочие доходы и расходы”), чрезвычайных расходов и потерь, а также налогов и неналоговых платежей, уплачиваемых из прибыли. При этом налоговая база по налогу на прибыль уже не будет, как это было на счете 80 “Прибыли и убытки”, автоматически формироваться на счете 99 “Прибыли и убытки”. Несоответствие бухгалтерской прибыли и налогооблагаемой прибыли обусловлено, с одной стороны, описанными выше различиями между внереализационными доходами и расходами, учитываемыми при расчете налога на прибыль, и доходами, отражаемыми на счете 91 “Прочие доходы и расходы”, а с другой стороны, тем фактом, что согласно новому Плану счетов все расходы организации должны будут отражаться на счетах по учету затрат. Аналога счета 81 “Использование прибыли” в новом Плане счетов не предусмотрено.

Таким образом, можно сделать вывод, что при общей прогрессивной направленности нового Плана счетов необходимо провести серьезную работу по координации содержащихся в нем положений и требований налогового законодательства. В свою очередь, бухгалтерам необходимо продумать возможные варианты организации аналитического учета для формирования данных, необходимых при расчете налогооблагаемой прибыли, которая, возможно, будет существенно отличаться от прибыли, отражаемой на счетах бухгалтерского учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет в торговле: Учебное пособие/ Под ред. М.И. Баканова.— М.: Финансы и статистика, 2002.— 576 с.
2. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль: Постановление Министерства по налогам и сборам РБ, 18 марта 2002 г., № 30/ Нац. экон. газ. (прил. "Информбанк").— 2002.— 7 мая.— С. 9—29.
3. Коротаяев С.Л. Уставной капитал и расчеты с учредителями: правовые основы, бухгалтерский учет, налогообложение, международная практика: Монография/ С.Л. Коротаяев.— Мн.: Хозяйство и Право, 2002.— 138 с.
4. Новый план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (предприятия). Комментарии. Рекомендации к применению/ В.Е. Ванкевич, Е.Н. Шибeko, А.Л. Бавдей и др.; Под общ. ред. Л.Л. Ермолович, В.Е. Ванкевича.— Мн.: Интерпрессервис; Книжный дом, 2002.— 368 с.
5. О годовой бухгалтерской отчетности юридических лиц: Приказ Министерства финансов РБ, 20 янв. 2000 г., № 23/ Нац. экон. газ. (прил. "Информбанк").— 2002.— 8 февр.— С. 7—30.
6. Фридкин Л. Обзор различий Плана счетов/ Нац. экон. газ. (прил. "Информбанк").— 2002.— 15 окт.— С. 15—22.

НОВЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ: СОПОСТАВИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ В УЧЕТЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

С. А. Мышковец, БГЭУ

В настоящее время в Республике Беларусь завершена работа по подготовке нового Плана счетов, который вступит в силу с 1 января 2003 года.

Необходимость изменения действующего Плана счетов и приведения его в соответствие с потребностями современной рыночной экономики стала очевидной после перехода российских субъектов хозяйствования на новый План счетов, во многом отвечающий требованиям Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

При создании новых правил и способов учета белорусские разработчики опирались на опыт российских коллег, что, безусловно, является положительным моментом ввиду необходимости постепенной гармонизации белорусской и российской учетно-аналитических практик. Однако, принятие нового Плана счетов в России было логическим завершением той фундаментальной работы, которая велась на протяжении ряда лет и результаты которой очевидны: 15 основных положений по бухгалтерскому учету, соответствующих международным принципам учета, 10 методических указаний и 5 рекомендаций по составлению бухгалтерской отчетности. Принимая во внимание, что на современном этапе белорусские бухгалтеры в ходе осуществления своей практической деятельности могут руководствоваться лишь четырьмя национальными положениями о бухгалтерском учете ("Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте", "Учет основных средств", "Учет нематериальных активов", "Учетная политика"), несложно представить тот объем работы по созданию основополагающих методических документов, который предстоит выполнить Министерству финансов в течение 2003 года.

Тем не менее, у нас есть уникальная возможность не только перенять передовой опыт в области методологии бухгалтерского учета и сократить имеющееся отставание, но и выйти на лидерские позиции, так как российский План счетов, несмотря на ряд внесенных в него кардинальных изменений, далек от совершенства. Принятие его нужно рассматривать как существенный, но все же промежуточный шаг в процессе освоения Россией принципов международного учета.