

бухгалтерский учет в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета исполнения смет расходов организаций, финансируемых из бюджета» [2].

Несомненно, законодательное определение правовых норм функционирования бюджетных организаций явилось положительным фактором в их деятельности и будет способствовать дальнейшему сочетанию учетных принципов с национальным налоговым законодательством. Однако, по-нашему мнению, *особенности правового положения учреждений, финансируемых за счет средств государственного бюджета, должны быть закреплены, прежде всего, не в законодательных и иных нормативных актах, регулирующих порядок налогообложения в Республике Беларусь, а на уровне Закона о бюджетных организациях.* В Законе о бюджетных организациях наряду с общими принципами их функционирования должны быть определены критерии допустимости осуществления предпринимательской деятельности и порядок использования полученных средств; урегулированы вопросы, связанные с формированием сведений, составляющих коммерческую тайну; предусмотрена необходимость проведения аудита и обеспечения публичности бухгалтерской (финансовой) отчетности и др.

Полагаем, что принятие указанного закона создаст основу для обновления законодательных актов в области гражданского, финансового и налогового права и будет способствовать совершенствованию нормативной базы бухгалтерского учета в бюджетных организациях.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Республики Беларусь.– 2-е изд., с изм. и доп.– Мн.: Национальный центр правовой информации Республики Беларусь, 2001.– 631 с.
2. О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Беларусь по вопросам налогообложения: Закон Республики Беларусь, 8 января 2002 г., № 86-З/ Главный бухгалтер.– 2002.- Январь (№ 4, 5).– С. 8-11, 10-13.
3. Инструкция о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности: Утв. постановлением М-ва финансов Республики Беларусь, 12.11.2002 г., № 152.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9 /99): Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.99 г. № 32н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10 /99. Утв. приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.99г. № 33н.
6. Большой бухгалтерский словарь/ Под ред. А. Н. Азрилияна.– М.: Институт новой экономики, 1999.– 574 с.
7. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: Учебник.– 2-е изд., перераб. и доп.– М.: Финансы и статистика, 2002.– 640 с.
8. Николаева О. Е., Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие. 3-е изд.– Эдиториал УРСС, 2001.– 240 с.
9. Принципы бухгалтерского учета/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Кондуэлл: Пер. с англ./ Под ред. Я. В. Соколова.– 2-е изд., стереотип.– М.: Финансы и статистика, 2000.– 496 с.
10. Чернюк А. А. Бухгалтерский учет в бюджетных учреждениях: Учеб. пособие.– Мн.: Выш. шк., 2000.– 480 с.

УЧЕТНЫЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ АСПЕКТЫ ЭКОНОМИЧЕСКОГО НАЛОГОВОГО СТИМУЛИРОВАНИЯ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Т.В. Пищик, БГЭУ

Продолжение (начало в № 3, 2003)

Рассмотрев экономическое содержание налогового стимулирования, перейдем к системе учета налоговых стимулов. Прежде всего, необходимо отметить, что, несмотря на тесную и устойчивую взаимосвязь налоговых стимулов и системы налогообложения, отношение их к системе бухгалтерского учета и учета налоговых обязательств прямо противоположно. Если информация об обязательствах по уплате налогов и сборов находит отражение в системе бухгалтерского учета и учета налоговых обязательств в полном объеме, то информация о налоговых стимулах отсутствует. В связи с этим считаем, что суммы налоговых стимулов, не находя отражения в бухгалтерском учете, не позволяют учету выполнять все поставленные перед ним законодательством задачи. Согласно нового плана счетов Республики Беларусь, для учета предоставленных льгот по обязательным платежам применяется счет 86 «Целевое финансирование».

На наш взгляд, учет налоговых льгот целесообразнее вести по признаку целевого характера использования высвобождающихся из-под налогообложения средств. Согласно этому, льготы необходимо подразделить на:

1) льготы, предоставление которых осуществляется с учетом обязательного выполнения определенных условий, установленных налоговым законодательством;

2) льготы, предоставление которых осуществляется без целевого использования сумм льгот с предоставлением права их расходования на нужды развития предприятия, оговоренные в учетной политике.

Следует также отметить, что процесс получения и использования налоговых льгот включает:

- а) получение льгот по налогам и сборам;
- б) использование сумм полученных льгот по налогам и сборам;
- в) восстановление сумм налогов и сборов, по которым не выполнено целевое использование полученных средств.

При этом указанные составляющие процесса получения и использования налоговых льгот в полном объеме относятся к льготам, имеющим целевой характер использования. По нашему мнению, с целью получения полной и достоверной информации в системе бухгалтерского учета для учета сумм таких льгот целесообразно к счету 86 "Целевое финансирование" открыть субсчет 1 "Целевые средства в виде льгот". В этом случае в бухгалтерском учете должна быть сделана запись на сумму средств высвободившихся в результате предоставления целевых льгот:

Дебет 68 "Расчеты по налогам и другим обязательным платежам"

Кредит 86-1 "Средства в виде целевых льгот".

Что касается нецелевых льгот, то здесь нет необходимости в восстановлении сумм налогов и сборов, по которым не выполнено целевое использование полученных средств. В связи с этим, для ведения учета таких льгот можно использовать счет 83 "Добавочный капитал" с выделением отдельного субсчета 1 "Прирост стоимости средств, поступивших в виде льгот". В этом случае в бухгалтерском учете должны быть сделаны записи:

1. На сумму средств, высвобожденных в результате предоставления льгот, не имеющих целевой характер использования:

Дебет 68 "Расчеты по налогам и другим обязательным платежам";

Кредит 86-2 "Средства в виде льгот, не имеющих целевой характер использования".

2. Средства, высвобожденные в результате предоставления льгот, не имеющих целевой характер использования, направлены на увеличение добавочного капитала:

Дебет 86-2 "Средства в виде льгот, не имеющих целевой характер использования";

Кредит 83-1 "Прирост стоимости средств, поступивших в виде льгот".

Следует отметить, что для нормального функционирования предприятий ряда отраслей национальной экономики и поддержания их финансовой устойчивости недостаточно использования только этого вида налогового стимулирования. В условиях быстро развивающихся инфляционных процессов использование налоговых льгот может не приносить желаемого эффекта, и предприятие может столкнуться с необходимостью прекращения деятельности, которая является нерентабельной. В этом случае необходим такой экономический стимул, который позволит предприятию выйти из зоны убытков. Как было отмечено выше, этим экономическим стимулом являются государственные субсидии, субвенции и дотации, которые имеют косвенное отношение к налоговым стимулам.

Прежде всего, превращение бюджетного финансирования в стимулы развития основано на том, что направления и порядок использования бюджетных ассигнований связаны с экономическими интересами хозяйствующих субъектов. При этом бюджетное финансирование само по себе не является стимулом, но оно несет в себе большие потенциальные возможности катализаторов. Вместе с тем финансовая помощь в форме бюджетных средств становится реальным экономическим стимулом только при правильно построенной системе бюджетного финансирования, включающей соответствующие принципы, формы и методы предоставления бюджетных средств хозяйствующим субъектам. Именно принципы, формы и методы финансирования являются специфическими способами, с помощью которых государство влияет на режим расходования средств в отраслях экономики. Следует отметить, что государственные средства, направляемые на финансирование текущих расходов, в учетном отношении подразделяются на средства, получаемые на покрытие убытка, и средства, получаемые на возмещение разницы в ценах. По нашему мнению, эти средства различны между собой, поэтому и учет их должен быть различен. Так, средства, полученные на покрытие убытка, не могут признаваться выручкой предприятия. Это объясняется тем, что предприятие не является планово-убыточным и убыток зависит от условий хозяйствования. А основным условием получения бюджетных средств является наличие убытка. При этом средства, получаемые на покрытие убытка, поступают в распоряжение предприятия в периодах, следующих за отчетными. В связи с этим они не могут быть учтены в периоде получения убытка.

Что касается средств, полученных на возмещение разницы в ценах, то, на наш взгляд, такие средства непосредственно связаны с реализацией продукции (товаров, работ, услуг). Ввиду этого, с целью получения достоверных финансовых показателей они должны учитываться как выручка от реализации. Вместе с тем, в этих условиях происходит увеличение величины налогов, базой для которых является этот показатель. Поэтому,

данные бюджетные средства целесообразно предусмотреть в перечне доходов, не включаемых в налогооблагаемую базу, которой для исчисления налогов является выручка от реализации.

Итак, нами рассмотрен учетный аспект налогового стимулирования.

Остановимся на аналитических аспектах налогового стимулирования. Прежде всего следует отметить, что для сохранения стабильного финансового состояния предприятия необходимо определить в первую очередь, как удержать величину уплачиваемых налогов в пределах определенного налогового интервала? Согласно этому, одним из направлений достижения желаемого результата является правильное, рациональное использование элементов налогового стимулирования. В этой связи необходимо проведение экономического анализа использования налоговых стимулов. Причем общую последовательность разработки методики анализа использования налоговых стимулов на предприятии на основе количественных и качественных характеристик можно представить в виде следующей логической цепочки: определение концепции анализа, создание информационной базы, определение периода проведения исследования, этапы проведения анализа и обоснование выводов по результатам анализа.

Во-первых, необходимо определить **предмет** и **объект исследования**, а также **задачи анализа**. Так, **предметом анализа** являются причинно-следственные связи деятельности предприятия, возникающие в процессе использования элементов налогового стимулирования. **Объектами анализа** являются экономические результаты, полученные предприятием от использования элементов налогового стимулирования в прошлых периодах и прогноз этих результатов от использования этих элементов в будущем. **Основной задачей анализа** является оценка результатов использования налоговых стимулов и подготовка информации для принятия решений об их использовании в будущем.

Во-вторых, важным моментом в проведении анализа налоговых стимулов имеет полная, своевременная и достоверная информация. При этом, базой для подготовки и проведения анализа служат данные различных видов учета, налоговая, бухгалтерская и статистическая отчетность, оперативные данные, внеучетная информация. Поэтому качество и полнота этих данных имеют первостепенное значение.

В-третьих, необходимо определить период проведения анализа.

В-четвертых, этапы проведения анализа предусматривают выбор метода или ряда методов проведения аналитических работ. По нашему мнению, этот этап является очень важным.

Следует также отметить, что выбранные методы должны быть доступны для понимания и применения работниками предприятия, не являющимися специалистами в области проведения аналитических работ. Это связано с тем, что на многих предприятиях отсутствуют специализированные службы, в обязанности которых должно входить проведение аналитических работ. Ввиду этого, проведение таких работ, как правило, возлагается на бухгалтерские или финансовые службы предприятия.

На наш взгляд, для проведения анализа использования налоговых стимулов целесообразно использовать методы, применяемые в налоговом планировании. Среди них: ситуационный метод, метод микробалансов и метод графо-аналитических зависимостей.

Основные преимущества ситуационного метода – простота и доступность для любой бухгалтерской службы. Основной недостаток этого метода – невысокая точность результатов. Суть этого метода состоит в том, что сначала выявляется спектр исследуемых элементов налогового стимулирования. Затем определяются типичные хозяйственные операции в разрезе каждого налогового стимула и разрабатываются различные ситуации которые могут возникнуть в процессе их использования. В заключение проводится сравнение полученных результатов и выбирается оптимальный вариант. Добавим, что, используя ситуационный метод, можно определить влияние налоговых стимулов на финансовый результат и размер налоговых расходов предприятия.

Основное преимущество метода микробалансов высокая точность результата.

Главный недостаток – его высокая сложность.

Последовательность проведения анализа с использованием этого метода выглядит так:

1. Выделяют блоки хозяйственных операций, включающие использование налоговых стимулов в различных комбинациях и действующих в разные периоды.
2. Блоки оформляют в виде бухгалтерских проводок.
3. Выполняют расчеты балансов для каждого из них.
4. Сравнивают полученные микробалансы и выбирают более выгодный вариант.

И, наконец, метод графо-аналитических зависимостей.

Данный метод при решении задач оптимизации налоговых платежей имеет ограниченное применение. Это связано с тем, что он достаточно громоздкий. Кроме того, он не обладает высокой точностью результатов.

Исследования с помощью графо-аналитических зависимостей основываются на выделении одного или нескольких важнейших параметров баланса, которые могут оказать влияние на финансовые результаты работы предприятия и на величину налоговых расходов. При этом, к важнейшим параметрам можно отнести элементы налогового стимулирования.

Последовательность аналитических процедур выглядит так:

1. Выделяют блок хозяйственных операций, в который входят элементы налогового стимулирования.
2. Последовательно рассчитывают несколько микробалансов.
3. На основании микробалансов при различных величинах элементов налогового стимулирования строят графическую или аналитическую зависимость финансового результата от величины исследуемого параметра.
4. Выбирают оптимальное соотношение.

На наш взгляд, для анализа налоговых стимулов целесообразнее использовать метод микробалансов, поскольку построение микробалансов дает возможность получать качественную и количественную сравнимость любых (в том числе и весьма разноплановых) вариантов хозяйственной деятельности с точки зрения налогообложения.

Для проведения анализа налоговых стимулов на предприятиях можно использовать различные показатели (см. табл.)

Таблица

Показатели оценки использования налоговых стимулов на предприятии

№ п/п	Наименование показателей	Расчетная формула
1	Удельный вес средств целевого финансирования в величине собственном капитале (K_1)	$K_1 = \frac{\text{Средства целевого финансирования}}{\text{Собственный капитал}} \cdot 100$
2	Удельный вес целевых налоговых льгот в величине собственном капитале (K_2)	$K_2 = \frac{\text{Целевые налоговые льготы}}{\text{Собственный капитал}} \cdot 100$
3	Удельный вес нецелевых льгот в величине добавочного капитала (K_3).	$K_3 = \frac{\text{Нецелевые налоговые льготы}}{\text{Добавочный капитал}} \cdot 100$
4	Удельный вес целевых налоговых льгот в общей сумме средств целевого финансирования (K_4).	$K_4 = \frac{\text{Целевые налоговые льготы}}{\text{Средства целевого финансирования}} \cdot 100$
5	Удельный вес целевых льгот в общей сумме льгот (K_5)	$K_5 = \frac{\text{Целевые налоговые льготы}}{\text{Общая сумма льгот}} \cdot 100$
6	Удельный вес нецелевых льгот в общей сумме льгот (K_6).	$K_6 = 100 - K_5$ или $K_6 = \frac{\text{Нецелевые налоговые льготы}}{\text{Общая сумма льгот}} \cdot 100$
7	Удельный вес отсроченных налогов в чистой прибыли (K_7).	$K_7 = \frac{\text{Общая сумма отсроченных налогов}}{\text{Чистая прибыль}} \cdot 100$
8	Удельный вес отсроченных налогов в общей сумме задолженности бюджету (K_8)	$K_8 = \frac{\text{Отсроченные налоги}}{\text{Чистая прибыль}} \cdot 100$
9	Удельный вес отсроченных налогов в величине заемных средств (K_9).	$K_9 = \frac{\text{Отсроченные налоги}}{\text{Заемные средства}} \cdot 100$
10	Удельный вес бюджетных средств на покрытие разницы в ценах в выручке от реализации (K_{10}).	$K_{10} = \frac{\text{Бюджетные средства на покрытие разницы в ценах}}{\text{Выручка от реализации}} \cdot 100$

(Продолжение следует)

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Декрет Президента "Об отмене индивидуальных льгот по налогам, сборам и таможенным платежам и о совершенствовании государственной поддержки юридических лиц и индивидуальных предпринимателей от 19.04.2002 г. № 11 (национальный реестр, 2002 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.– М.: Издательско-книготорговый центр "Маркетинг", 2002 г.– 408 с.
3. Российские стандарты (положения) по бухгалтерскому учету. 3-е изд., доп.– М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и Ке", 2002.– 196 с.
4. Бархатов А.П. Международный учет: Учебное пособие.– М.: Издательско-книготорговый центр "Маркетинг", 2001.– 288 с.
5. В. Потопович Вместо индивидуальных льгот – господдержка в индивидуальном порядке.– Бюллетень нормативно-правовой информации, 2002, № 26.
6. Ковалев В.В. Финансовый анализ. Методы и процедуры.— М.: Финансы и статистика, 2001.
7. Ковалева О.Р. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческого предприятия.: Серия "Учебники и учеб. пособия. Ростов н/Дону: Феникс, 2000.– 512 с.
8. М.И. Литвиненко. Основные принципы отложенного налогообложения/ Бухгалтерский учет.— 2001.— № 9.
9. Макарьева В.И. Практические совета по бухгалтерскому учету для целей налогообложения.– М.: Журнал налоговый вестник, 1999.
10. П.П. Викторов. Отложенные налоговые активы обязательства в соответствии с МСФО и US GAAP, Бухгалтерский учет, 2002, № 4.– С. 59-62.

11. Риполь-Сарагоси, Ф.Б. Финансовый и управленческий анализ (Учебное пособие).— М.: Приор: Эксперт бюро, 1999.
12. Селезнева Н.Н., Ионов А.Ф. Финансовый анализ.— М., 2001.
13. Суваревич А.В. Характерные особенности российской и зарубежной учетной практики/ Международный бухгалтерский учет.— 2001.— № 8.
14. Финансовый анализ коммерческих и некоммерческих организаций. Учебное пособие.— М., 2001.
15. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы: Учебник для вузов.— 2-е изд., перераб. и доп.— М.: ЮНИТИДАНА, 2000.— 511с.

УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ, РАСПРЕДЕЛЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИБЫЛИ ПРИ ПЕРЕХОДЕ НА НОВЫЙ ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

О.Е. Дубровская, БТЭУ

С 1 января 2005 года ожидается вступление в силу нового Плана счетов и Рекомендаций по его применению. Практиками переход на новый План счетов воспринимается неоднозначно, настораживает необходимость проведения большого объема работ, что приведет к значительным трудовым и материальным затратам. Однако, использование Плана счетов, основанного на принципах Международных стандартов финансовой отчетности, открывает возможность достоверного отражения ситуации в экономике и увеличения способности предприятия привлекать внешнее финансирование. В тоже время необходимо отметить, что новый План счетов, как и любое начинание не лишен недостатков, и потребуются большая работа по его доработке и адаптации к существующей экономической модели. Министерству финансов предстоит разработать положения по бухгалтерскому учету всех видов активов, обязательств и отдельных хозяйственных операций.

В Рекомендациях по применению нового Плана счетов конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) определяется как сумма финансовых результатов от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные (рис. 1).

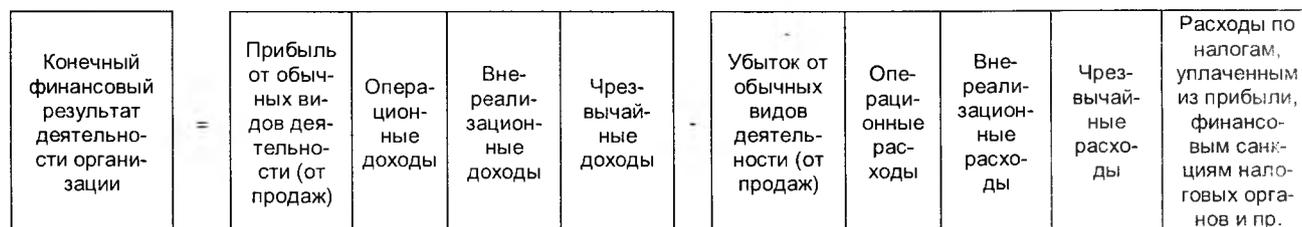


Рис. 1. Структура формирования конечного финансового результата

Для отражения в бухгалтерском учете доходов, расходов и чистой прибыли (убытка) новым Планом счетов предусмотрены следующие счета:

- 90 «Продажи»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 99 «Прибыль и убытки»;
- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Данные счета должны отражать и обобщать информацию для составления Отчета о прибылях и убытках. На субсчетах (счетах второго порядка) целесообразно предусмотреть отражение показателей, соответствующих статьям данной формы бухгалтерской отчетности.

При формировании финансовых результатов и отражении в бухгалтерском учете продаж товаров (продукции, услуг) в организациях сферы обращения и материального производства используются счета четырех разделов нового Плана счетов: III «Затраты на производство», IV «Готовая продукция и товары», VI «Расчеты» и VIII «Финансовые результаты». Из счетов, отнесенных к этим разделам, существенно изменились только счета раздела VIII «Финансовые результаты».

Так как главным источником доходов на предприятиях сферы обращения является торговая наценка (скидка, надбавка), то, имеет смысл, остановится на счете 42 «Торговая наценка».

По новому Плану счетов данный счет имеет два субсчета:

1. Торговая наценка (скидка, накидка);
2. Скидка поставщиков на возмещение транспортных расходов.