

Окончание таблицы 6

1	2	3	4
4	08	66/1,2, 67/1,2	Проценты, начисленные по кредитам и займам, полученным на капитальные вложения после ввода основных средств в эксплуатацию <sup>9</sup>
5	01	08	Включение в конце года в стоимость объектов основных средств, обособленно учитываемых в течение отчетного года в качестве капитальных вложений процентов по кредитам и займам, начисленным после ввода в эксплуатацию основных средств <sup>9</sup>
6	04	66/1,2, 67/1,2	Проценты по кредитам и займам, начисленные после принятия нематериальных активов к учету подлежат отнесению на стоимость нематериальных активов один раз в год, либо на дату завершения расчетов по уплате процентов <sup>10</sup>
7	91/2	66/1,2, 67/1,2	Проценты, начисленные по просроченным кредитам и займам

<sup>9</sup> Пункт 13 Инструкции по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденной постановлением Министерства финансов РБ 12.12.2001 №118 с учетом изменений и дополнений, внесенных постановлением Министерства финансов РБ 26.12.2003 № 183.

<sup>10</sup> Пункт 8 Инструкции по бухгалтерскому учету нематериальных активов, утвержденной постановлением Министерства финансов РБ 20.12.2001 № 128 с учетом изменений и дополнений, внесенных постановлением Министерства финансов РБ 09.07.2003 № 1472.

## СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА НА СУБЪЕКТАХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ МИНСЕЛЬХОЗПРОДА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ С УЧЕТОМ ИЗМЕНЕНИЙ В СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Т.Г. Нечаева, БГЭУ

Система налогообложения, как один из механизмов государственного управления, оказывает непосредственное влияние на хозяйственную деятельность организаций и должна взаимодействовать вместе с другими управленческими системами, призванными регулировать и организовывать деятельность субъектов хозяйствования.

Одной из систем, с которой система налогообложения находится в наиболее тесном взаимодействии, является система бухгалтерского учета и отчетности, поскольку именно бухгалтерский учет организует взаимодействие субъектов хозяйствования с государством по поводу расчетов налогов и неналоговых платежей.

Во многих случаях нормативные и законодательные акты по налогообложению утверждаются в противоречие с нормативными актами по бухгалтерскому учету и отчетности. Для урегулирования этих противоречий и приведения учетной системы в соответствие с международными стандартами в Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь предусмотрено ведение в организациях "налогового учета".

Сущность "налогового учета" сводится к обеспечению получения необходимой налогооблагаемой базы для объективного и правильного исчисления суммы платежа в бюджет и контроля за своевременностью расчетов субъектов хозяйствования с бюджетом по налогам и неналоговым платежам с целью избежания уплаты штрафных санкций в результате нарушения налогового законодательства.

В соответствии с Налоговым кодексом Республики Беларусь – "Налоговым учетом признается осуществление плательщиком (иными обязанными лицами) учета объектов налогообложения и определение налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета".

Кроме того, указано, что налоговый учет ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля.

Сущность и содержание налогового учета, приведенные в Налоговом кодексе Республики Беларусь, ничего нового не внесли в развитие взаимоотношений между государством и плательщиками, а только описали уже существующий порядок расчетов с бюджетом. Следовательно, термин "налоговый учет" приведен в законодательном акте, характеризующем систему налогообложения, не как научная категория, а как часть налогового производства, базирующаяся на бухгалтерском учете и отчетности. В соответствии со статьей 62 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь разработана Инструкция о порядке ведения налогового учета. В этой инструкции законодательно закреплены те же нормы, что и в Налоговом кодексе. В частности, налоговый учет следует вести исключительно для определения налоговой базы и ее размеров, основываясь на данных бухгалтерского учета, отраженных в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета, посредством проведения расчетных корректировок данных бухгалтерского учета, а в случаях их

соответствия составу и характеристике информации об объектах налогообложения – принимаются к налоговому учету без таковых. Кроме того, в восьмом пункте инструкции в качестве форм расчетов налоговой базы, видов регистров налогового учета определены формы расчетов, содержащиеся в нормативных актах о порядке исчисления и уплаты в бюджет соответствующих налоговых платежей. Содержание инструкции указывает на порядок ведения учета, действовавший до момента разделения учета на бухгалтерский и налоговый.

На наш взгляд, наиболее простым способом решения этой проблемы будет принятие смешанного налогового учета, как составляющей налогового производства. При таком налоговом учете производится корректировка объектов бухгалтерского учета для целей налогообложения. Такой вариант распространен во Франции и практически исключает существование налогового учета как отдельно самостоятельного вида бухгалтерского учета.

Налоговый учет должен быть составной частью управления такими экономическими процессами и объектами, как процесс налогообложения субъектов хозяйствования и их налоговыми обязательствами. Сущность налогового учета состоит в фиксации состояния налогообложения и таких параметров как объекты налогообложения, налоговая база, в сборе и накоплении сведений о налоговых обязательствах и процессе налогообложения субъектов хозяйствования.

Таким образом, налоговый учет представляет собой важнейший инструмент познания налоговой системы и оценки ее влияния на субъекты хозяйствования и экономику в целом.

Формы и методы налогового учета характеризуют такие составляющие налоговой системы, как налоговое производство и налоговый контроль.

Налоговое производство и налоговый контроль находятся в ведении налоговых органов. Таким образом, следует, что налоговый учет – это система учета, которая используется налоговыми органами в целях контроля за исполнением налоговых обязательств.

Налоговый учет и контроль должны дать информацию о сроках возникновения и размерах налоговых обязательств, о их исполнении а также об эффективности процессов налогообложения и размерах налоговой нагрузки на субъекты хозяйствования.

Целью налогового учета является правильное определение налоговых обязательств субъектов хозяйствования путем отражения объектов налогообложения и подсчета налоговой базы и сумм налогов и неналоговых платежей, причитающихся к уплате в бюджет.

Функциями налогового учета являются: наблюдение, определение и управление событиями, являющимися результатами процесса налогообложения, полученными вследствие экономической деятельности субъектов хозяйствования; учет, классификация и подведение итогов по формированию налогового обязательства, составление достоверной отчетности по расчету налоговой базы и суммы налогов и неналоговых обязательных платежей, по соблюдению графика уплаты платежей в бюджет.

Объектами налогового учета являются: выручка от реализации продукции (работ, услуг); операции, связанные с извлечением дохода; права владения, распоряжения и пользования земельными ресурсами и недвижимостью; добыча природных ресурсов; выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду, в атмосферу, в водные и подводные горизонты; найм рабочей силы.

С 1 января 2004 года внесены значительные изменения в законодательные и нормативные акты, регулирующие порядок бухгалтерского учета и расчетов налогов и других обязательных платежей в Республике Беларусь.

Инструкцией о порядке исчисления и уплаты налогов на доходы и прибыль, утвержденной Постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь 31.01.2004 г. № 19, установлено, что прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации и затратами по производству и реализации этих товаров, имущественных прав и иных материальных ценностей, а также суммами налогов и сборов, уплачиваемых из выручки. При этом в затраты по производству и реализации товаров (работ и услуг) при определении налогооблагаемой базы включают расходы в соответствии с нормативами, установленными законодательными актами и настоящей Инструкцией.

Таким образом, в бухгалтерском учете затраты, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, отражаются в полном размере на счетах по учету затрат (20 “Основное производство”, 23 “Вспомогательное производство” и т.д.), а также с операциями, не связанными с производственной деятельностью организации – на счетах 91 “Операционные доходы и расходы”, 92 “Внерезультативные доходы и расходы”.

При исчислении налога на прибыль необходимо определить налогооблагаемую базу путем корректировки данных бухгалтерского учета. В связи с этим появляется необходимость разработки регистров налогового учета, с помощью которых и будет осуществляться корректировка данных бухгалтерского учета с целью достоверного определения налогооблагаемой прибыли.

**КОНСУЛЬТАЦИИ БУХГАЛТЕРУ, АУДИТОРУ, МЕНЕДЖЕРУ, РУКОВОДИТЕЛЮ**

В регистрах бухгалтерского учета следует предусматривать графы для учета всех расходов, понесенных организацией на производство и реализацию товаров (работ, услуг) и в том числе расходов в пределах установленных норм. В конце отчетного периода, при определении налогооблагаемой прибыли необходимо к прибыли, отраженной на счете 99 "Прибыли и убытки", добавить разницу между фактическими расходами и расходами, предусмотренными соответствующими нормативами, утвержденными для определения налогооблагаемой базы.

Для достоверного определения налогооблагаемой прибыли нами разработаны специальные регистры бухгалтерского учета, в которых рекомендуется отражать затраты за отчетный период в полном объеме и в том числе в пределах установленных норм (приложение 1). В разработанной форме Ведомости ведут учет затрат, которые при определении налогооблагаемой прибыли учитываются в пределах утвержденных норм.

Кроме того, нами предлагаются Ведомости для учета операционных и внереализационных расходов, которые полностью учитываются при определении прибыли (убытка) организации (за отчетный период), но при определении налогооблагаемой прибыли не учитываются (приложения 2 и 3).

Для определения налогооблагаемой прибыли в разрезе видов деятельности организации предлагается Накопительная ведомость учета затрат, на которые утверждены нормы для определения налогооблагаемой прибыли.

Применение на практике организаций предлагаемых форм регистров бухгалтерского и налогового учета позволяет получать необходимую информацию для достоверного определения налогооблагаемой прибыли в соответствии с действующим налоговым законодательством.

Приложение 1

Предприятие, организация

Форма №  
Утверждена Минсельхозпродом РБ

**Ведомость учета  
расходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), на которые  
установлены нормы, для формирования налогооблагаемой базы  
за \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.**

№ п/п	Наименование расходов	Январь			Февраль				Март			
		факт	в пределах норм	отклонения	факт	в пределах норм	отклонения		факт	в пределах норм	отклонения	
							за месяц	с начала года			за месяц	с начала года
1	Реклама и маркетинговые услуги											
2	Консультационные и информационные услуги											
3	Расходы на подготовку кадров											
4	Командировочные расходы											
5	Представительские расходы и т.п.											
	Итого:											

Приложение 2

Организация

Форма №  
Утверждена Минсельхозпродом РБ

**Ведомость учета  
операционных расходов, покрываемых за счет собственных источников  
за \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.**

№ записи	Документ		Содержание записи	Списано в дебет счета 91 с кредита счетов				Итого по дебету счета 91
	Дата	Номер						

Организация \_\_\_\_\_

Форма №  
Утверждена Минсельхозпродом РБ

**Ведомость учета внереализационных расходов, покрываемых за счет собственных источников**  
за \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

	Документ		Содержание записи	Списано в дебет счетов 92 с кредита счетов				Итого по дебету счета 92
	Дата	Номер						

Организация \_\_\_\_\_

Форма №  
Утверждена Минсельхозпродом РБ  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

**Накопительная ведомость учета затрат, на которые утверждены нормы для определения налогооблагаемой прибыли в рублях**

в рублях

Статьи затрат	Виды деятельности																	С м€
	Производство						Торговля						Другие виды деятельнос					
	Фактически, всего		По норме		Сверх нормы		Фактически, всего		По норме		Сверх нормы		Фактически, всего		По норме		С	
	за месяц	с начала года	за месяц	с начала года	за месяц	с начала года	за месяц	с начала года	за месяц	с начала года	за месяц	с начала года	за месяц	с начала года	за месяц	с начала года		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	
Представительские расходы																		
Расходы на рекламу																		
Командировочные расходы																		

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Инструкция "О порядке ведения налогового учета". Постановление Министерства финансов Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 16.12.2003 г. №173/114.
2. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета. Постановление Министерства финансов РБ № 89 от 30.05.2003 г.
3. Новый план счетов и Инструкция по его применению.— М.: Изд-во "Дело и Сервис", 2001.— 160 с.
4. Дорбышевский Н.П. Бухгалтерский учет в строительстве: Учебно-практическое пособие.— Мн.: ООО «ФУАинформ», 2004.— 648 с.
5. Папковская П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология/ П.Я. Папковская.— Мн.: ООО "Информпрес", 2001.— 216 с.
6. Крят С.А. Что такое налоговый учет?/ Вестник Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь.— 2003.— № 38.— с. 41.
7. Налоговый учет. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета.— М.: Аналитика-Пресс, 1997.— 191 с.
8. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ за рубежом: Учебное пособие.— Мн.: Новое знание, 2002.— 256 с.
9. Михалкевич А.П. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп.— Мн.: ООО "Мисанта", ООО "ФУАинформ", 2003.— 202 с.
10. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности.— М.: ИНФРА, 2002.— 456 с.

**КАКОЙ ВИДИТСЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ФИНАНСОВОМУ АНАЛИТИКУ?**

*Г.В. Савицкая, профессор БГЭУ*

Совершенствование отчетности и приближение ее к международным стандартам является одной из основополагающих проблем создания качественной информационной базы для финансового анализа. От ее содержания зависит полнота и объективность оценки финансового состояния предприятия, стабильность хозяйственных связей между субъектами хозяйствования.

Необходима такая структура и содержание отчетности, которые бы, основываясь на международных стандартах, учитывали национальные особенности экономики, нормативно-правовой базы, методологии учета и в полной мере отвечали современным вопросам управления.

За последние годы сделаны существенные подвижки в этом направлении в нашей республике, свидетельством чему является вновь утвержденная отчетность.

Что же положительного и чего недостает в новой отчетности и, прежде всего, в бухгалтерском балансе предприятия с точки зрения аналитика?

Прежде всего, следует положительно оценить изменения в третьем разделе баланса (табл.1). Он стал более информационно емким и понятным. Уставный фонд показывает сумму первоначально инвестированных средств собственниками в предприятие, добавочный фонд — инфляционный прирост капитала в связи с переоценкой имущества и реализации акций выше их номинальной стоимости, нераспределенная (накопленная) прибыль за все годы и резервный фонд — прирост собственного капитала за счет результатов деятельности предприятия.

По идее итог третьего раздела баланса — это реальная величина собственного капитала, если бы здесь наряду со стоимостью собственных акций, выкупленных у акционеров, отражалась и задолженность учредителей по взносам в уставный капитал, а также чистая прибыль отчетного периода. Неиспользованные остатки средств целевого финансирования целесообразнее было бы отражать в четвертом разделе, поскольку эти средства относятся на финансовый результат по мере их целевого использования, аналогично, как и безвозмездные поступления, учитываемые в составе доходов будущих периодов.

К положительным моментам следует отнести и то, что резерв предстоящих расходов и платежей и доходы будущих периодов наконец-то вынесены из состава заемных средств и показываются в составе источников четвертого раздела, которые приравниваются к собственным. В результате отпадает необходимость в перегруппировке статей при расчете величины многочисленных финансовых коэффициентов, где участвуют собственные или заемные средства.

Правильно также поступили разработчики баланса, вынеся из состава запасов товары отгруженные, поскольку по своей сути это уже не запасы предприятия, а средства в расчетах. Фактически это дебиторская задолженность, которую следовало бы показывать в балансе не по себестоимости, а по отпускным ценам. Тогда реальнее оценивалась бы структура оборотных активов.

Наряду с отмеченными положительными моментами, которые повышают аналитические возможности бухгалтерского баланса, следует остановиться и на некоторых недостатках нового баланса.

Одним из них является то, что долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения отражаются по одной статье. Если в бухгалтерском учете их можно учитывать на одном счете, то в балансе такое объединение недопустимо. Отнесение долгосрочных финансовых вложений к оборотным активам приведет к искажению