

Квадраты 4,5,6 отражают позиции успеха. Девиз 4 квадрата – «Рантье», 5 - «Атака», 6 – «Материнское общество». Предприятие 4 сектора характеризуется умеренным по сравнению со своими возможностями темпами роста оборота и поддерживает задолженность на нейтральном уровне. При невысоком и практически неизменном уровне экономической рентабельности предприятие может оказаться в квадрате 1 или 7. В противном случае предприятие может начать подготовку к диверсификации производства или к наращиванию оборота либо же выплачивает акционерам высокие дивиденды (квадрат 2). Предприятие 5 сектора продолжает увеличивать заимствования, хотя в целях сохранения внутреннего равновесия этого, возможно, и не требуется. Если поддерживается достаточный уровень экономической рентабельности, то возможно перемещение в квадрат 2. При снижении рентабельности существует шанс попасть в квадрат 8. Предприятие 6 сектора становится материнской компанией и обеспечивает финансирование дочерних обществ за счёт увеличения заёмных средств. Если значение соотношения «заёмные средства/собственные средства» поднимается слишком высоко, то возникает тенденция к перемещению в квадрат 4. Если рынок сбыта материнского общества «стареет», исчерпывается, то возникает тенденция к перемещению в квадрат 5. [4]

Эффективная деятельность предприятия – это цель любой организации, поэтому в настоящее время вопрос эффективности является актуальным, в связи с чем, совершенствуются имеющиеся методики её оценки и создаются новые.

#### Список использованных источников

1. Акулин В.В. Анализ эффективности деятельности организации // Планово-экономический отдел. – 2004. – №8. – с.43 – 47.
2. Локтев П. Проведение анализа эффективности хозяйственной деятельности предприятия с использованием матричного метода //Планово-экономический отдел. – 2005. - №3. – с.56 – 61.
3. Лещенок И, Королёв Д. Использование интегральных коэффициентов в финансовом анализе предприятия // Планово-экономический отдел. – 2003. - №6. – с.36-41.
4. Харевич Г.Л. Вопросы технико-экономического обоснования проекта при разработке плана управления проектом // Планово-экономический отдел. – 2004. – №10. – с.8 -13.

УДК 336.2+657

## УЧЕТ ВЫРУЧКИ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

**А.В. Бугаев**

*Учреждение образования «Витебский  
государственный технологический университет»*

Как известно, с января 2004 года в нашей стране в дополнение к двум ранее узаконенным видам учета - бухгалтерскому и статистическому - Налоговым кодексом Республики Беларусь был введен налоговый учет. Согласно статье 62 «Налоговый учет» Налогового кодекса РБ, налоговым учетом признается осуществление плательщиками (иными обязанными лицами) учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством.

В соответствии с п.3 Инструкции о порядке ведения налогового учета (утв. Минфином РБ и МНС РБ от 16.12.2003 г. №133/114) расчетными корректировками признаются увеличение, уменьшение и (или) иное изменение в данные бухгалтерского учета, производимые плательщиками (иными обязанными лицами) в рамках ведения налогового учета для получения информации об объектах налогообложения и определения их стоимостных, физических или иных характеристик.

Нельзя сказать, что в нашей стране не было налогового учета до 2004 года. Просто бухгалтерский и налоговый учет в нашей стране практически составлял единое целое (правда, за редким исключением, расходясь, например, по составу внеэкономических расходов). Так, состав затрат для целей бухгалтерского учета, с учетом нормирования их определенной части, установленный редакцией Основных положений по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), действовавшей до 01.01.2004 г., полностью принимался налоговым законодательством для расчета налога на прибыль (см. п.17 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль от 18.05.2002 №30, МНС), равно как и методика расчета балансовой прибыли для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения практически совпадала.

Согласно статье 2 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», бухгалтерский учет – это система непрерывного и сплошного документального отражения информации о состоянии и движении имущества и обязательств организации методом ее двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Задолженность организации перед бюджетом является одним из таких видов обязательств, подлежащих бухгалтерскому учету, однако размер такой задолженности определяется именно налоговым, но никак не бухгалтерским законодательством (статья 3 Налогового кодекса РБ).

Основаниями для проведения расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета являются нормы актов налогового законодательства (п.3 Инструкции о порядке ведения налогового учета (утв. Минфином РБ и МНС РБ от 16.12.2003 г. №133/114), которыми установлены объект налогообложения, и порядок определения налоговой базы по конкретному налоговому платежу, и (или) порядок исчисления налоговых платежей.

Как известно, одним из объектов и бухгалтерского, и налогового учета является выручка от реализации продукции (работ, услуг). Рассмотрим различия и общие подходы в определении выручки для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета.

Бухгалтерский учет выручки регулируется Инструкцией по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30.05.2003 № 89 (далее - Инструкция по применению Типового плана счетов), и Инструкцией по бухгалтерскому учету "Доходы организации", утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 26.12.2003 № 181 (далее - Инструкция о доходах), также введенных в действие с 01.01.2004 г.

Инструкция по применению Типового плана счетов в комментарии к счету 90 "Реализация" устанавливает, что сумма выручки отражается в учете на момент ее признания в соответствии с учетной политикой организации следующим образом:

- при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг по мере отгрузки товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг (метод начисления) - по дебету сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту сч. 90 "Реализация";

- при признании в бухгалтерском учете выручки от реализации товаров, продукции, работ, услуг по мере оплаты отгруженных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг - по дебету счетов учета денежных средств 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютные счета", 55 "Специальные счета в банках", счетов учета расчетов и кредиту сч. 90 "Реализация". (Поскольку речь идет о признании (т.е. учете) выручки в

бухгалтерском учете, но в контексте данного нормативного акта речь идет именно о бухгалтерской учетной политике). Аналогичный двойственный подход к учету выручки установлен и п. 8 Инструкции о доходах: ее можно учитывать и по методу начисления и по кассовому методу.

Однако такой подход противоречит требованиям статьи 8 Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности», согласно которой в качестве основного принципа для отражения хозяйственных операций провозглашен принцип допущения временной определенности хозяйственных операций. Другими словами, хозяйственные операции фиксируются в бухгалтерском учете на дату их совершения и отражаются в бухгалтерской отчетности в тех периодах, к которым они относятся, независимо от времени проведения денежных или неденежных расчетов, связанных с этими операциями. А это означает, что выручка в бухгалтерском учете согласно Закону РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» должна учитываться только по методу начисления.

Именно такой основанный на Законе РБ «О бухгалтерском учете и отчетности» подход и был положен в основу правил формирования годовой отчетности организаций. В соответствии с п. 5 Правил составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных тем же постановлением (далее - Правила составления отчетности), одним из обязательных условий правильности составления отчетности является условие "начисления": факты хозяйственной деятельности организации (активы, источники собственных средств, обязательства, доходы и расходы) относятся к тому отчетному периоду, к которому они имели место, независимо от времени фактического поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Провоприменительная практика бухгалтерского учета выручки в народном хозяйстве основывается на применении обоих методов бухгалтерского учета выручки – кассового метода и метода начисления, при этом только метод начисления, как мы указали выше, соответствует требованиям Закона РБ «О бухгалтерском учете и отчетности». Но в случае применения кассового метода при составлении бухгалтерской отчетности в обязательном порядке требуется корректировка учетной на счетах бухгалтерского учета выручки. Нужно ли при этом пересчитывать налоги, мы определим ниже.

Общий подход к определению выручки для целей налогообложения установлен не вступившей в силу статьей 31 Налогового кодекса РБ (которая будет применяться только после введения в действие Особенной части Налогового кодекса РБ). Согласно содержанию вышеуказанной статьи, реализацией товаров (работ, услуг) признается отчуждение товара одним лицом другому лицу (т.е. физическая передача имущества и права собственности на него), на возмездной или безвозмездной основе, вне зависимости от способа приобретения прав на товары (результаты выполненных работ, оказанных услуг) или формы соответствующих сделок. До момента вступления в силу положений статьи 31 Налогового кодекса РБ, т.е. установления общего подхода к определению суммы выручки для целей налогообложения, порядок определения выручки как налоговой базы для расчета налогов регулируется законодательством по конкретным видам налогов.

Свидетельством того, что выручка, отражаемая в учетных регистрах бухгалтерского учета, может отличаться от выручки для целей налогообложения, в т.ч. и для расчета налога на прибыль, является наличие специального регистра налогового учета по налогу на прибыль (п.55.1 Инструкции МНС от 31.01.2004 г. №19) – регистра доходов от реализации товаров (работ, услуг), в котором согласно п. 54 этой же инструкции на основе данных бухгалтерского учета отражается и группируется сводная информация об элементах налогового учета, проводятся (при необходимости) расчетные корректировки к этим элементам и отражается информация о показателях, принимаемых для определения размера налоговой базы.

Во всех вышеперечисленных случаях подход к определению выручки для целей налогообложения отличается от подхода к определению выручки для целей бухгалтерского учета. Так, в бухгалтерском учете выручка должна отражаться только по методу

начисления, тогда как для целей налогообложения выручка в налоговом учете по каждому из налогов может определяться как по кассовому методу, так и по методу начисления. Кроме того, определение выручки по каждому из налогов регулируется только законодательством по данному налогу, а не общим подходом, установленным Налоговым кодексом РФ. При этом и состав выручки для исчисления рассмотренных выше налогов может отличаться. Так, в состав выручки для целей налогообложения налогом на прибыль в отличие от выручки для целей налогообложения НДС не включается сумма отгрузки товаров через 60 со дня отгрузки (при определении выручки кассовым методом).

Из вышеизложенного следует, что до момента ввода в действие статьи 31 Налогового кодекса, устанавливающего общий подход определения выручки для расчета всех налогов, выручка по каждому из налогов (НДС, налог на прибыль, акциз) может одновременно определяться различными способами: например, по НДС – кассовым методом, по налогу на прибыль – по методу начисления и по акцизу – кассовым методом (либо методом начисления). Наличие вариантов установления способов определения выручки в налоговом учете в отличие от бухгалтерского учета предполагает как минимум наличие специального раздела по налоговому учету в учетной политике организации, а более правильное решение в данном случае – это разработка отдельной учетной политики для целей налогообложения, пример которой приведен ниже. А при составлении бухгалтерской годовой отчетности, если организация применяла для целей бухгалтерского учета определение выручки по кассовому методу и обязана будет пересчитать свою выручку по методу начисления, нет необходимости в пересчете налогов из выручки. Но только в одном случае: если в учетной политике для целей налогообложения будет указано, что определение выручки для этих целей осуществляется кассовым методом. И это правильно: налогами должны облагаться реальные денежные поступления, а не суммы дебиторской задолженности, которая когда-нибудь будет погашена.

УДК 657.1:075.8

## ПРОБЛЕМЫ ИНТЕГРАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ

*Е.Н. Выполкова, О.С. Халезова, А.В. Халезов*

*Ивановская государственная текстильная академия,  
Ивановский филиал Московского университета  
потребительской кооперации*

С 1 января 2002 года вступила в силу глава 25 «Налог на прибыль организаций» части второй Налогового кодекса РФ, которая обязала всех налогоплательщиков вести налоговый учет доходов и расходов. Поэтому в настоящее время наиболее актуальной проблемой для всех бухгалтеров-практиков является разработка модели интеграции налогового учета с системой бухгалтерского учета.

В общем виде налоговый учёт представляет собой систему обобщения информации с целью определения налоговой базы для исчисления налога на прибыль на основе данных первичных документов. Организация системы налогового учёта осуществляется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учёта. Порядок же ведения последнего устанавливается налогоплательщиком в учётной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя предприятия.