

для ведения разработок, отсутствие механизма обеспечения защиты интересов и системы материального стимулирования авторов и организаций, ведущих разработки.

Таким образом, очевидна необходимость совершенствования процесса управления нематериальными активами субъектов хозяйствования, разработки мероприятий, направленных на повышение информированности и обеспечения возможности оценки целесообразности и преимуществ от использования данных объектов, создания методологической и практической основы такого управления.

УДК 336.221+657.2

НАЛОГОВЫЙ И БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ПРОБЛЕМЫ ВЗАИМОУВЯЗКИ

М.В. Линник

*Учреждение образования "Витебский
государственный технологический университет"*

Начало 2004 года останется в памяти бухгалтеров как время больших перемен: произошла своего рода революция в бухгалтерском учете – вступил в силу новый Типовой план счетов и Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь, разделены бухгалтерский и налоговый учет, изменен порядок исчисления некоторых налогов. О том, что с 1 января 2004 года будет введен в действие новый Типовой план счетов бухгалтерского, учета знали все, но, как показала практика, преодолеть период адаптации, не наделав ошибок, было весьма непросто.

С момента введения нового Типового плана счетов прошло достаточно много времени, но все еще велик поток вопросов, ответы на которые невозможно найти в нормативных документах. Значительное число проблем у бухгалтеров связано с различным пониманием доходов и расходов по правилам бухгалтерского учета и требованиям налогового законодательства и с противоречиями, встречающимися в нормативных документах, регулирующих ведение бухгалтерского и налогового учета.

С другой стороны, основной характеристикой нормативной базы учета в Республике Беларусь является то, что она строго обязательна к применению и направлена на удовлетворение требований государства, в особенности, в отношении налогообложения. В итоге данные бухгалтерского учета, сформированные с учетом требований, изложенных в Инструкции по применению Типового плана счетов, нуждаются в пересмотре для целей налогообложения.

В связи с отсутствием единого координирующего органа, в компетенцию которого входило бы решение задачи приведения к общему знаменателю постановлений, положений инструкций и прочих нормативных документов, утверждаемых Министерством финансов, Министерством по налогам и сборам и Министерством экономики Республики Беларусь, возникла проблема неоправданного усложнения учета и невозможности определить, каким же документом следует руководствоваться бухгалтеру, если данные этих документов противоречат друг другу. Практикующий бухгалтер часто стоит перед выбором: какой из противоречащих друг другу пунктов действующих нормативных документов нарушить, и что будет наименьшим злом. В любом случае крайним всегда оказывается нарушитель.

Примером противоречий, о которых говорилось выше, может служить регламентация порядка учета процентов по банковским кредитам, имеющая место в различных нормативных документах. Так, при отражении начисленных процентов как по краткосрочным так и по долгосрочным кредитам Инструкцией по применению Типового плана счетов предлагается использовать следующий порядок. Начисленные проценты отра-

жаются по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с дебетом счетов:

07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы» - проценты, начисленные по кредитам, полученным на осуществление капитальных вложений (до ввода объектов основных средств и нематериальных активов в эксплуатацию);

10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 41 «Товары» - проценты, начисленные по кредитам, полученным на приобретение товарно-материальных ценностей, до принятия указанных ценностей к бухгалтерскому учету;

91 «Операционные доходы и расходы» - проценты, начисленные после принятия к бухгалтерскому учету приобретенных за счет кредитов товарно-материальных ценностей, а также проценты по иным кредитам (за исключением процентов по кредитам, полученным на приобретение основных средств и нематериальных активов).

Проценты по кредитам, предоставленным на цели, связанные с созданием долгосрочных активов, в конце года относятся на увеличение стоимости соответствующих активов.

С другой стороны, согласно дополнениям, внесенным совместным постановлением Министерства экономики, Министерства финансов, Министерства статистики и анализа, Министерства труда и соцзащиты Республики Беларусь от 06.05.2004г. № 122/79/48/51 в Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), в себестоимость продукции (работ, услуг) включаются проценты по полученным ссудам, кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным ссудам, кредитам и займам, а также займам, связанным с приобретением основных средств и нематериальных активов и иных внеоборотных активов).

Возникает вопрос: каким из вышеназванных документов руководствоваться бухгалтеру, отражая на счетах бухгалтерского учета проценты по кредитам?

Для целей налогового учета в соответствии с Законом Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль» и пунктом 21 Инструкции о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль, утвержденной постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 31.01.2004г. № 19 (далее – Инструкция № 19), проценты по полученным ссудам, кредитам и займам (за исключением процентов по просроченным ссудам, кредитам и займам, а также по ссудам, кредитам и займам, связанным с приобретением основных средств и нематериальных активов и иных внеоборотных активов) включаются в затраты по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг) при определении налогооблагаемой прибыли. Если учесть, что согласно Типовому плану счетов начисленные проценты одновременно должны отражаться по дебету счетов учета соответствующих материальных активов, то бухгалтеру необходимо организовать налоговый учет по счетам 10, 11, 15, 41 таким образом, чтобы проценты по кредитам, отраженные на этих счетах, включать в состав затрат при определении налогооблагаемой прибыли.

Следует отметить также, что до 1 января 2004 года не возникало необходимости при исчислении налогов тщательно «расфасовывать» свои расходы по множеству информационных регистров, да еще к каждому регистру добавлять корректирующий регистр. Теперь же система налогового учета должна обеспечить постатейный учет доходов и расходов по производству и реализации, а также доходов и расходов от вне-реализационных операций. Раздельному учету подлежат расходы, учитываемые при налогообложении в пределах установленных норм.

В соответствии с пунктом 10 Инструкции № 19 облагаемая налогом прибыль исчисляется исходя из суммы прибыли от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей (включая основные средства, товарно-материальные ценности, нематериальные

активы), имущественных прав и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям.

Необходимо отметить, что только в Инструкции № 19 нет такого понятия, как операционные доходы и расходы, несмотря на то, что в настоящее время оно присутствует даже в статистических отчетах. Этот факт вызывает много вопросов, так как произошедшее после 1 января 2004 года формальное разделение внереализационных доходов и расходов (данные субсчета «Внереализационные доходы и расходы» счета 80 стали отражаться на двух счетах – 91 «Операционные доходы и расходы» и 92 «Внереализационные доходы и расходы») не может принципиально изменить подход к определению налогооблагаемой базы при исчислении налога на прибыль.

Следует выделить также то обстоятельство, что Инструкцией № 19 полностью не определен порядок признания внереализационных доходов и расходов.

Для обеспечения единых подходов к формированию финансового результата за отчетный период организация должна определить и зафиксировать в учетной политике метод признания доходов или расходов по моменту их начисления либо по факту поступления (списания) денежных средств. Значительный рост трудоемкости работы бухгалтера имеет место в том случае, если методы признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете не совпадают. Опять возникает необходимость корректировки данных при определении налогооблагаемой прибыли.

В связи с разделением учета на бухгалтерский и налоговый для каждого из указанных видов учета надо вести определенные учетные формы (регистры учета). Регистры налогового учета задумывались как промежуточная учетная форма, в которой корректируются данные бухгалтерского учета с целью доведения их до величин, равных объектам налогообложения. На основании этих откорректированных данных бухгалтерского учета составляется налоговая декларация.

На практике же часто возникают такие ситуации, когда правильно определить величину расчетной корректировки не представляется возможным в связи со сложностью организации учета таким образом, чтобы отдельно вызвать все суммы, участвующие и не участвующие при налогообложении (особенно это относится к организациям, использующим ручные формы ведения учета). Кроме того возникает проблема контроля за полнотой и достоверностью отражаемой в регистрах налогового учета информации.

В связи с вышеуказанными трудностями на многих предприятиях и организациях регистры налогового учета оформляются уже после составления налоговой декларации исключительно с целью формального соблюдения – требований законодательства. Бухгалтерский учет таких субъектов хозяйствования построен таким образом, чтобы обеспечить информацию о суммах, подлежащих налогообложению. Достигается такое построение путем использования субсчетов, на которых отдельно отражаются суммы, участвующие и не участвующие при определении налоговой базы для исчисления того или иного налога.

Таким образом, проблемы, связанные с осуществлением субъектами хозяйствования налогового учета и определения налоговой базы путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, а также проблема противоречий в нормативно-правовом обеспечении бухгалтерского и налогового учета актуальны и требуют, чтобы органы государственного управления, в чьей компетенции находится их решение (Министерство по налогам и сборам, Министерство экономики и Министерство финансов Республики Беларусь) принимали адекватные меры.

Список использованных источников

1. Республика Беларусь. Законы. Налоговый кодекс Республики Беларусь : принят 19 декабря 2002 № 166 – 3.
2. Республика Беларусь. Закон Республики Беларусь «О налогах на доходы и прибыль» : принят 22 декабря 1991 № 1330 – XII : с изм. и доп. по состоя-

нию на 18 ноября 2004.

3. Инструкция по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета : утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 30 мая 2003 № 89.
4. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налогов на доходы и прибыль : утверждено постановлением Министерства по налогам и сборам от 31 января 2004 № 19 : с изм. по состоянию на 29 декабря 2004.
5. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) : утверждено Министерством экономики Республики Беларусь 26 января 1998 № 19 – 12/397, Министерством статистики и анализа Республики Беларусь 30 января 1998 № 01 – 21/8, Министерством финансов Республики Беларусь 30 января 1998 № 3 и Министерством труда Республики Беларусь 30 января 1998 № 03 – 02 – 07/300 : с изм. и доп. по состоянию на 5 апреля 2005.

УДК 338.439

ОЦЕНКА СТОИМОСТИ КАПИТАЛА В СОВРЕМЕННЫХ УСЛОВИЯХ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

В.М. Мальцевич, А.В. Ефименко, Н.Н. Коротин

*Могилевский государственный университет
продовольствия*

Фондом «Могилевоблимушество» реализуется государственная политика в вопросах управления и распоряжения имуществом, находящимся в государственной собственности, его разгосударствления и приватизации, экономической несостоятельности и банкротства организаций. Первоочередными мерами повышения эффективности управления государственным имуществом являются наведение надлежащего учета имущества, обеспечение своевременной сверки базы данных Реестров имущества, находящегося в республиканской собственности и собственности Могилевской области, представляющих собой электронную систему учета документированной информации о коммунальных юридических лицах, их организационной структуре, организационно-правовой форме, местонахождении, стоимости государственного имущества, закрепленного за ними на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Приватизация государственной собственности в Республике Беларусь в настоящее время осуществляется следующими способами: выкуп арендованного имущества арендными предприятиям, продажа акций, принадлежащих государству, продажа объектов государственной собственности на аукционе, продажа объектов государственной собственности по конкурсу, безвозмездная передача части государственной собственности. Следует отметить, что на выбор конкретного способа приватизации влияют различные факторы: размер организации, отраслевая принадлежность, характеристика основных средств, технологий и выпускаемой продукции, финансовое состояние организаций и т.д. Наряду с вышеназванными факторами актуальной проблемой является совершенствование оценки стоимости капитала.

В современной экономической литературе рассматривается три вида оценки стоимости капитала: затратный, доходный и рыночный (схема 1). В соответствии с затратным подходом оценочная стоимость капитала определяется величиной затрат на создание его имущества. Преимуществом этого подхода является то, что методы, которые он включает, позволяют быстро, просто и эффективно установить, какими активами фактически располагает организация, при условии правильного учета. В соответствии с Международными принципами бухгалтерского учета балансовая стоимость ор-