

УДК [657.375.2+657.446](476)

Бухгалтерский анализ налогообложения

ПАНКОВ ДМИТРИЙ АЛЕКСЕЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета, г. Минск, Республика Беларусь

E-mail: dapankov@mail.ru

СОЛОВЬЁВА АНАСТАСИЯ ВЛАДИМИРОВНА,

магистр экономических наук, ассистент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета, г. Минск, Республика Беларусь

E-mail: Nast_Solo@mail.ru

АННОТАЦИЯ

Осуществляемые глобальные реформы в системе бухгалтерского учета во многих странах связаны с переходом от кассового метода учета к методу начисления. Нередко эти методы можно встретить в смешанном виде. В переходный период возникают проблемы, обусловленные недостаточным обеспечением информацией о движении активов, обязательств, собственного капитала, что отрицательно сказывается на возможности проведения всестороннего качественного анализа. Представленная статья посвящена раскрытию этих проблем путем совершенствования методики отражения хозяйственных и финансовых операций. Предлагаемая методика ведения бухгалтерского учета подробнее раскрывает информацию о движении активов, обязательств и собственного капитала предприятия. Это, в свою очередь, позволяет расширить аналитические возможности для проведения качественного анализа, что, в конечном счете, приводит к принятию обоснованных и эффективных управленческих решений.

Ключевые слова: бухгалтерский анализ, метод начисления, кассовый метод, налогообложение, активы, обязательства, собственный капитал, план счетов.

Accounting Analysis of Taxation

DMITRIY A. PANKOV,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Auditing in the Sectors of the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, the Republic of Belarus

E-mail: dapankov@mail.ru

ANASTASIYA V. SOLOVYOVA,

Master of Economics, Assistant of the Department of Accounting, Analysis and Auditing in the Sectors of the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, the Republic of Belarus

E-mail: Nast_Solo@mail.ru

ABSTRACT

The global accounting reforms in a range of countries are primarily connected with transition from cash method to accrual concept. Rather often a mixture of these two methods is used. In the transition period the lack of

information about the movement of assets, liabilities and equity makes it problematic to carry out a comprehensive qualitative analysis. The article offers to deal with these problems by improving the technique of recording business and financial transactions. The proposed method of accounting involves the disclosure of more detailed information about the movement of company's assets, liabilities and owners' capital. This enlarges analytical opportunities to carry out the qualitative analysis, which ultimately results in making more educated and effective management decisions.

Keywords: *accounting analysis, cash method of accounting, accrual concept, taxation, assets, liabilities, equity, chart of accounts.*

Введение

В современной экономике в последнее время проводится много исследований в области бухгалтерского учета и анализа. При этом авторы, как правило, в своих исследованиях развивают лишь одно из направлений либо бухгалтерский учет, либо анализ хозяйственной деятельности предприятий. Так, касаясь области бухгалтерского учета, можно выделить работу М.И. Кутер, Р.А. Тхагапсо «Бухгалтерский учет в условиях несостоятельности» [1]. В то же время в области анализа хозяйственной деятельности наибольшее распространение получил «Финансовый анализ» В.В. Ковалёва [2].

На наш взгляд, одним из важных направлений можно рассматривать бухгалтерский анализ, который представляет собой синтез бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности предприятия. В рамках представленной статьи будет рассмотрен бухгалтерский анализ налогообложения. Статья является продолжением исследований таких научных работ, как «Бухгалтерский анализ налогообложения в Республике Беларусь» [3], «Бухгалтерский анализ: теория, методология и методики» [4], «Бухгалтерский анализ» [5], а также «Бухгалтерский анализ модернизации предприятия» [6]. В статье будут раскрыты актуальные проблемы бухгалтерского учета и анализа налогов, сборов и отчислений и предложена современная методика бухгалтерского анализа налогообложения.

1. Проблемы бухгалтерского учета и анализа налогообложения

В настоящее время достаточно очевидным является факт принципиальных различий методологических принципов ведения бухгалтерского учета и налогообложения субъектов хозяйственно-

вания. Если бухгалтерский (финансовый) учет базируется на принципе начисления и не предполагает обязательное изменение денежных активов под влиянием хозяйственных операций по расчетам с контрагентами, то налогообложение фактически строится на кассовом принципе, который предполагает безусловное погашение обязательств перед бюджетом в виде денежных платежей. Такое противоречие приводит к десинхронизации денежных потоков предприятия.

В этой связи актуальной проблемой на современном этапе развития бухгалтерского учета и анализа является то, что в бухгалтерском учете, а следовательно, и бухгалтерской отчетности не находят отражения источники, за счет которых были сформированы активы предприятия. Это делает невозможным устанавливать направление возможного нецелевого их использования на погашение обязательств предприятия, в том числе и обязательств по налогам, сборам и отчислениям. В свою очередь это может приводить к нецелевому и нерациональному использованию денежных активов, нарушению последовательности погашения расчетов с контрагентами и к невозможности контроля над источниками выплат государству по налогам, сборам и отчислениям, кредиторам по обязательствам, учредителям по дивидендам.

Для решения поставленной проблемы предлагается методика бухгалтерского учета и анализа оборота капитала, в рамках которой можно выделить методику бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений и анализа налогообложения. Данная методика позволит объективно отслеживать и сопоставлять источники образования и источники погашения всех обязательств, в том числе и налоговые обязательства.

В ее основу положены закономерности кругооборота капитала предприятия, классический порядок формирования и оценки стоимости активов, обязательств, капитала, доходов и расходов предприятия и существующая методика налогообложения.

В методических целях для иллюстрации предлагаемой методики бухгалтерского учета и анализа налогообложения рассмотрим условный вариант деятельности промышленного предприятия. При этом в качестве исходных условий будут использоваться следующие допущения:

1) кругооборот не завершается в рамках отчетного периода (имеются остатки незавершенного производства и готовой продукции);

2) предприятие имеет достаточную рентабельность продукции;

3) реализованная продукция не обеспечивается в полной мере денежными активами (т.е.

имеется дебиторская задолженность покупателей продукции).

Для выявления основных проблем, связанных с получением информации, необходимой для проведения качественного анализа налогообложения, вначале рассмотрим условный вариант деятельности предприятия в рамках общепринятой методики ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Предположим, что на начало отчетного периода у предприятия имеется сальдо по счетам активов, собственного капитала и обязательств (табл. 1).

Перечень типовых хозяйственных операций деятельности предприятия за отчетный период представлен в табл. 2.

На основании представленных хозяйственных операций и в разрезе классического бухгалтерского равенства ($A = O + K + D - P$), при котором активы (A) равны сумме обязательств (O), собственного капитала (K) и доходов (D) за

Таблица 1

Сальдо по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода,

Наименование счетов	Сальдо на начало периода, млн руб.	
	дебетовое	кредитовое
01 «Основные средства»	600	–
02 «Амортизация основных средств»		3,86
51 «Расчетные счета»	80,15	–
68 «Расчеты по налогам и сборам», в том числе:	–	4,06
– 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (НДС)	–	2,37
– 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» (налог на прибыль)	–	0,72
– 68-4 «Расчеты по подоходному налогу»	–	0,97
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	–	2,62
70 «Расчеты по оплате труда»	–	6,45
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»:	–	0,04
– 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» («Белгосстрах»)	–	0,04
80 «Уставный капитал»	–	650
82 «Резервный капитал»	–	0,66
84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	–	12,46
Итого	680,15	680,15

Таблица 2

Типовые хозяйственные операции деятельности предприятия

№ п/п	Содержание хозяйственной операции по стадиям кругооборота капитала	Корреспонденция счетов		Сумма, млн руб.
		Дебет	Кредит	
1. Приобретение сырья и материалов				
1	Отражена стоимость поступивших сырья и материалов (24 млн руб., в том числе налог на добавленную стоимость (НДС) – 20%)	10	60	$24 - 4 = 20$
2	Отражен «входящий НДС» по поступившим материалам от поставщиков (стр. 1 × 20/120)	18	60	$24 \times 20 / 120 = 4$
2. Формирование затрат на производство продукции				
3	Материалы отпущены в основное производство	20	10	20
4	Начислена заработная плата работникам основного производства	20	70	90
5	Произведены отчисления в Фонд социальной защиты населения (ФСЗН) на социальное и пенсионное страхование (стр. 4 × 34%)	20	69	$90 \times 34\% = 30,6$
6	Произведены отчисления в «Белгосстрах» (стр. 4 × 0,6%)	20	76-2	$90 \times 0,6\% = 0,54$
7	Произведены удержания подоходного налога, при условии отсутствия вычетов и сумм заработной платы, не подлежащей налогообложению (стр. 4 × 13%)	70	68-4	$90 \times 13\% = 11,7$
8	Произведены удержания в ФСЗН на пенсионное страхование (стр. 4 × 1%)	70	69	$90 \times 1\% = 0,9$
9	Начислен налог на недвижимость по основным средствам основного производства	20	68-1	1
10	Начислена амортизация по основным средствам производственного назначения	20	02	3,86
3. Формирование производственной себестоимости готовой продукции				
11	Выпущена из производства готовая продукция – 95 ед.; себестоимость 1 ед. – 1,46 млн руб.	43	20	$95 \times 1,46 = 138,7$
4. Формирование расходов на реализацию				
12	Отражена задолженность перед поставщиком за предоставленные транспортные услуги (3,6 млн руб., в том числе НДС – 20%)	44	60	$3,6 - 0,6 = 3$
13	Отражен «входящий НДС» по предоставленным транспортным услугам (стр. 12 × 20 / 120)	18	60	$3,6 \times 20 / 120 = 0,6$
5. Формирование финансового результата от реализации продукции				
14	Отражена выручка от реализации продукции (реализовано 80 ед. по цене 1,98 млн руб. за 1 ед.)	62	90	$80 \times 1,98 = 158,4$
15	Начислен НДС по реализации продукции; ставка НДС – 20% (стр. 14 × 20% / 120%)	90	68-2	$158,4 \times 20 / 120 = 26,4$
16	Списана себестоимость реализованной продукции – 80 ед.; себестоимости 1 ед. – 1,46 млн руб.	90	43	$80 \times 1,46 = 116,8$
17	Списаны расходы на реализацию (стр. 12)	90	44	3
18	Определен финансовый результат – прибыль от реализации продукции (стр. 14 – стр. 15 – стр. 16 – стр. 17)	90	99	$158,4 - 26,4 - 116,8 - 3 = 12,2$

Окончание табл. 2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции по стадиям кругооборота капитала	Корреспонденция счетов		Сумма, млн руб.
		Дебет	Кредит	
6. Начисление налога на прибыль и реформация бухгалтерского баланса				
19	Начислен налог на прибыль – 18% от суммы прибыли (стр. 18 × 18%)	99	68-3	12,2 × 18% = 2,2
20	Произведена реформация баланса – отражена чистая прибыль (стр. 18 – стр. 19)	99	84	12,2 – 2,2 = 10
21	Сформирован резервный капитал предприятия – 5% от суммы прибыли (стр. 20 × 5%)	84	82	10 × 5% = 0,5
7. Принятие «входящего НДС» к вычету				
22	Принят к вычету НДС по приобретенным товарам, работам, услугам (стр. 2 + стр. 13)	68-2	18	4 + 0,6 = 4,6
8. Поступления денежных средств				
23	Получены денежные средства от покупателя за реализованную продукцию	51	62	70
24	Получен аванс от покупателей продукции	51	62	23
25	Получен краткосрочный кредит	51	66	5
9. Выплаты по сроку уплаты в текущем периоде				
26	Выплачена сумма задолженности по заработной плате	70	51	77,4
27	Выплачена сумма задолженности по подоходному налогу	68-4	51	11,7
28	Выплачена сумма задолженности в ФСЗН	69	51	31,5
29	Выплачена сумма задолженности в «Белгосстрах»	76-2	51	0,54
30	Выплачена сумма задолженности по НДС	68-2	51	22,35
31	Выплачена сумма задолженности поставщикам сырья и услуг	60	51	27,6
32	Выплачена сумма задолженности по налогу на недвижимость	68-1	51	1
33	Выплачена сумма задолженности по налогу на прибыль	68-3	51	2,37

вычетом суммы расходов (*P*), отразим корреспонденцию счетов по общепринятой методике ведения бухгалтерского учета на основании Типового плана счетов бухгалтерского учета (табл. 3).

По результатам представленных хозяйственных операций сформируем сальдо счетов активов, собственного капитала и обязательств на конец отчетного периода (табл. 4).

На основании начального и конечного сальдо по счетам бухгалтерского учета сформируем форму бухгалтерского баланса по общепринятой методике составления отчетности (табл. 5).

На основании хозяйственных операций по формированию финансового результата отчетного периода представим форму отчета о прибылях и убытках по общепринятой методике составления отчетности (табл. 6).

На основании сальдо на начало и конец периода и хозяйственных операций по счетам денежных средств сформируем форму отчета о движении денежных средств по общепринятой методике составления отчетности (табл. 7).

Исходя из представленной бухгалтерской отчетности, составляемой по общепринятой методике ведения бухгалтерского учета,

Таблица 3

Корреспонденция счетов по общепринятой методике ведения бухгалтерского учета на основании классического бухгалтерского равенства

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.
	А		О		К		Д		Р		
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1. Приобретение сырья и материалов											
1	10			60							20
2	18			60							4
2. Формирование затрат на производство продукции											
3	20	10									20
4	20			70							90
5	20			69							30,6
6	20			76							0,54
7			70	68-4							11,7
8			70	69							0,9
9	20			68-1							1
10	20	02									3,86
3. Формирование производственной себестоимости готовой продукции											
11	43	20									138,7
4. Формирование расходов на реализацию											
12	44			60							3
13	18			60							0,6
5. Формирование финансового результата от реализации продукции											
14	62							90			158,4
15				68-2					90		26,4
16		43							90		116,8
17		44							90		3
18						99	90				12,2
6. Начисление налога на прибыль и реформация бухгалтерского баланса											
19				68-3	99						2,2
20					99	84					10
21					84	82					0,5
7. Принятие «входящего НДС» к вычету											
22		18	68								4,6

Окончание табл. 3

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.
	А		О		К		Д		Р		
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
	8. Поступления денежных средств										
23	51	62									70
24	51			62							23
25	51			66							5
	9. Выплаты по сроку уплаты в текущем периоде										
26		51	70								77,4
27		51	68-4								11,7
28		51	69								31,5
29		51	76								0,54
30		51	68-2								22,35
31		51	60								27,6
32		51	68-1								1
33		51	68-3								2,37
Суммар- ный оборот	+568,7	-531,42	-191,66	+218,94	-12,7	+22,7	-12,2	+158,4	+146,2		-
Суммарное сальдо после ХО	(676,29 + 568,7 - 531,42) = (13,17 + 218,94 - 191,66) + + (663,12 + 22,7 - 12,7) + (158,4 - 12,2) - 146,2										+37,28
	713,57		40,45		673,12		0				713,57

Примечание. ХО – хозяйственные операции.

Таблица 4

Сальдо по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода

Наименование счетов	Сальдо на конец периода, млн руб.	
	дебетовое	кредитовое
01 «Основные средства»	600	–
02 «Амортизация основных средств»	–	7,72
20 «Основное производство»	7,3	–
43 «Готовая продукция»	21,9	–
51 «Расчетные счета»	3,69	–
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	88,4	23
66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	–	5

Окончание табл. 4

Наименование счетов	Сальдо на конец периода, млн руб.	
	дебетовое	кредитовое
68 «Расчеты по налогам и сборам», в том числе:	–	3,34
– 68-2 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг» (НДС)	–	1,82
– 68-3 «Расчеты по налогам и сборам, исчисляемым из прибыли (дохода)» (налог на прибыль)	–	0,55
– 68-4 «Расчеты по подоходному налогу»	–	0,97
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	–	2,62
70 «Расчеты по оплате труда»	–	6,45
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»:	–	0,04
– 76-2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» («Белгосстрах»)	–	0,04
80 «Уставный капитал»	–	650
82 «Резервный капитал»	–	1,16
84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	–	21,96
Итого	721,29	721,29

Таблица 5

Бухгалтерский баланс по общепринятой методике составления отчетности

Статья	Сальдо на начало периода, млн руб.	Сальдо на конец периода, млн руб.
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Основные средства (сч. 01 – сч. 02)	596,14	592,28
Итого по разделу I	596,14	592,28
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ		
Запасы, в том числе:	–	29,2
– незавершенное производство (сч. 20)	–	7,3
– готовая продукция (сч. 43)	–	21,9
Краткосрочная дебиторская задолженность (сч. 62)	–	88,4
Денежные средства и их эквиваленты (сч. 51)	80,15	3,69
Итого по разделу II	80,15	121,29
БАЛАНС	676,29	713,57
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ		
Уставный капитал (сч. 80)	650	650
Резервный капитал (сч. 82)	0,66	1,16
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (сч. 84)	12,46	21,96

Окончание табл. 5

Статья	Сальдо на начало периода, млн руб.	Сальдо на конец периода, млн руб.
Итого по разделу III	663,12	673,12
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Итого по разделу IV	–	–
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Краткосрочные кредиты и займы (сч. 66)	–	5
Краткосрочная кредиторская задолженность, в том числе:	13,17	35,45
– поставщикам, подрядчикам, исполнителям (сч. 60)	–	–
– по авансам полученным (сч. 62)	–	23
– по налогам и сборам (сч. 68)	4,06	3,34
– по социальному страхованию и обеспечению (сч. 69)	2,62	2,62
– по оплате труда (сч. 70)	6,45	6,45
– прочим кредиторам (сч. 76)	0,04	0,04
Итого по разделу V	13,17	40,45
БАЛАНС	676,29	713,57

Таблица 6

Отчет о прибылях и убытках по общепринятой методике составления отчетности

Наименование показателей	Сумма, млн руб.
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг (Д-т сч. 62 К-т сч. 90) – (Д-т сч. 90 К-т сч. 68)	132
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг (Д-т сч. 90 К-т сч. 43)	116,8
Валовая прибыль (Д-т сч. 62 К-т сч. 90) – (Д-т сч. 90 К-т сч. 68) – (Д-т сч. 90 К-т сч. 43)	15,2
Расходы на реализацию (Д-т сч. 90 К-т сч. 44)	3
Прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг (Д-т сч. 90 К-т сч. 99)	12,2
Налог на прибыль (Д-т сч. 99 К-т сч. 68)	2,2
Чистая прибыль (Д-т сч. 99 К-т сч. 84)	10

возможности проведения анализа налогообложения весьма ограничены (табл. 8).

На основании отчета о движении денежных средств возможен только анализ выплат по налогам, сборам и отчислениям в общей их сумме без детализации по конкретным их видам (см. табл. 8, графы 1–4). Общая сумма задолженности по налогам сборам и отчислениям, уплаченная в отчетном периоде, составляет 69,46 млн руб., из которых налоги и сборы — 37,42 млн

руб. (53,87%), прочие выплаты (ФСЗН, «Белгосстрах» при условии отсутствии прочих выплат по данной строке отчетности) — 32,04 млн руб. (46,13%). При этом установить источник денежных средств, за счет которого погашается сумма задолженности, не представляется возможным (см. табл. 8, графа 4).

Аналогичным образом выглядит ситуация с анализом остатков кредиторской задолженности на конец отчетного периода (см. табл. 8,

Таблица 7

Отчет о движении денежных средств по общепринятой методике составления отчетности

Наименование показателей	За отчетный период, млн руб.
Движение денежных средств по текущей деятельности	
Поступило денежных средств – всего,	93
в том числе от покупателей продукции, товаров, заказчиков работ, услуг (Д-т сч. 51 К-т сч. 62)	93
Направлено денежных средств – всего,	174,46
в том числе:	
на приобретение запасов, работ, услуг (Д-т сч. 60 К-т сч. 51)	27,6
на оплату труда (Д-т сч. 70 К-т сч. 51)	77,4
на уплату налогов и сборов (Д-т сч. 68 К-т сч. 51)	37,42
на прочие выплаты (Д-т сч. 69, 76 К-т сч. 51)	32,04
<i>Результат движения денежных средств по текущей деятельности</i>	-81,46
Движение денежных средств по финансовой деятельности	
Поступило денежных средств – всего,	5
в том числе кредиты и займы	5
Направлено денежных средств – всего	-
<i>Результат движения денежных средств по финансовой деятельности</i>	+5
Результат движения денежных средств за отчетный период	-76,46
Остаток денежных средств на начало периода	80,15
Остаток денежных средств и их эквивалентов на конец отчетного периода	3,69

графы 5–8). По данным бухгалтерского баланса общая сумма задолженности по налогам, сборам и отчислениям на конец периода составляет 6 млн руб., из которых 3,34 млн руб. (55,67%) — задолженность по налогам и сборам, 2,62 млн руб. (43,67%) — по платежам в ФСЗН и 0,04 млн руб. (0,66%) — по платежам в «Белгосстрах» (при условии отсутствия прочих выплат по данной строке отчетности). Сумма денежных средств на конец отчетного периода составляет 80,15 млн руб., при этом установить, какая часть данной суммы является непосредственно целевым источником для покрытия задолженности по налогам, сборам и отчислениям невозможно (см. табл. 8, графа 8).

Таким образом, вполне очевидны недостатки анализа налогообложения по бухгалтерской отчетности, составленной по общепринятой методике ведения бухгалтерского учета. Это связано с тем, что возникают определенные проблемы с

источниками информации для проведения качественного анализа налогообложения, в частности:

- 1) невозможно получить информацию о движении (уменьшении, увеличении) активов, собственного капитала, обязательств за период;
- 2) невозможно получить информацию об источниках образования активов и источниках погашения задолженности по налогам, сборам и отчислениям;
- 3) невозможно получить информацию об обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям целевыми источниками покрытия;
- 4) невозможно получить информацию о нецелевых источниках использования денежных средств;
- 5) невозможно получить информацию о суммах налогов, сборов и отчислений в разрезе каждого их вида.

Таблица 8

Анализ задолженности по налогам, сборам и отчислениям на основании данных отчетности, составленной по общепринятой методике ведения бухгалтерского учета

Кредиторская задолженность, погашаемая в отчетном периоде (Отчет о движении денежных средств)			Источник выплаты задолженности	Кредиторская задолженность на конец отчетного периода (Бухгалтерский баланс)			Источник покрытия задолженности
Наименование показателя	Сумма, млн руб.	Удельный вес в сумме КЗ, %	Денежные средства, млн руб.	Наименование показателя	Сумма, млн руб.	Удельный вес в сумме КЗ, %	Денежные средства, млн руб.
1	2	3	4	5	6	7	8
Налоги и сборы	37,42	53,87	Невозможно определить!!!	По налогам и сборам	3,34	55,67	Невозможно определить!!!
Прочие выплаты (ФСЗН, «Белгосстрах»)	32,04	46,13	Невозможно определить!!!	По социальному страхованию и обеспечению (ФСЗН)	2,62	43,67	Невозможно определить!!!
				Прочим кредиторам («Белгосстрах»)	0,04	0,66	Невозможно определить!!!
Итого	69,46	100	69,46	Итого	6	100	80,15

Примечание. КЗ – кредиторская задолженность.

2. Методика бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений

Для получения информации, необходимой для проведения качественного анализа налогообложения, предлагается методика бухгалтерского учета оборота капитала, в рамках которой можно выделить методику бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений. Предлагаемая методика основана на оценке и отслеживании движения стоимости средств предприятия и предполагает открытие дополнительных субсчетов («Источник образования» и «Средства образования») для регистрации хозяйственных операций в разрезе источников и средств образования активов, собственного капитала и обязательств предприятия. На каждом субсчете предусматривается использование определенных компонентов, коды которых представлены в табл. 9.

Компоненты субсчета «Средства образования» предназначены для отражения информации на всех счетах бухгалтерского учета (см. табл. 9, графы 3, 4). Компоненты субсчета «Средства образования» (см. табл. 9, графы 1, 2) предназначены для отражения информации

на счетах денежных средств и дебиторской задолженности. При этом информация на этих счетах формируется как по компонентам субсчета «Источник образования» (субсчет первого порядка — обобщенная информация в разрезе источников образования), так и по компонентам субсчета «Средства образования» (субсчет второго порядка — аналитическая информация в разрезе составляющих источника образования).

На основании конфигурации предлагаемых субсчетов бухгалтерского учета и их компонентов рассмотрим описанный выше условный пример деятельности предприятия. Сальдо счетов активов, собственного капитала и обязательств на начало отчетного периода по предлагаемой методике представлено в табл. 10.

Корреспонденция счетов по хозяйственным операциям за отчетный период в рамках предлагаемой методики ведения бухгалтерского учета на основании классического бухгалтерского равенства представлена в табл. 11.

Следует отметить, что при погашении задолженности по обязательствам (см. табл. 11, стадия 9 «Выплаты по сроку уплаты в текущем

Таблица 9

Коды компонентов субсчетов бухгалтерского учета

Код компоненты	Наименование компоненты субсчета «Источник образования»	Код компоненты	Наименование компоненты субсчета «Средства образования»
1	2	3	4
0	Вклады учредителей	0 (уч)	Вклады учредителей
1	Выручка от реализации продукции, товаров работ, услуг	1 (ндс)	Платежи в бюджет по НДС
		2 (м)	Сырье и материалы (поступления от поставщиков)
2	Прочие поступления	3 (зп)	Заработная плата, причитающаяся работникам
3	Авансы, полученные от реализации продукции, товаров, работ, услуг	4 (пн)	Платежи в бюджет по подоходному налогу
		5 (фсзн)	Платежи в ФСЗН (социальное и пенсионное страхование)
4	Кредиты и займы	6 (бх)	Платежи в «Белгосстрах»
		7 (нн)	Платежи в бюджет по налогу на недвижимость
		8 (а-уч)	Амортизация (вклады учредителей)
		9 (ус)	Услуги поставщиков
		10 (нп)	Платежи в бюджет по налогу на прибыль
		11 (рк)	Отчисления в резервный капитал
		12 (п)	Прибыль

Таблица 10

Сальдо по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода

Наименование счетов	Сальдо на начало периода, млн руб.	
	дебетовое	кредитовое
01 «Основные средства»	600	–
01/0 – вклады учредителей	600	–
02 «Амортизация основных средств»		3,86
02/0 – вклады учредителей		3,86
51 «Расчетные счета»	80,15	–
51-0 «Вклады учредителей»	50	
51-0/0 – вклады учредителей	50	
51-1 «Выручка от реализации продукции, товаров работ, услуг»	30,15	
51-1/1 – платежи в бюджет по НДС	2,37	
51-1/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	6,45	
51-1/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	0,97	
51-1/5 – платежи в ФСЗН (социальное и пенсионное страхование)	2,62	

Окончание табл. 10

Наименование счетов	Сальдо на начало периода, млн руб.	
	дебетовое	кредитовое
51-1/6 – платежи в «Белгосстрах»	0,04	
51-1/8 – амортизация (вклады учредителей)	3,86	
51-1/10 – платежи в бюджет по налогу на прибыль	0,72	
51-1/11 – отчисления в резервный капитал	0,66	
51-1/12 – прибыль	12,46	
68 «Расчеты по налогам и сборам»	–	4,06
68/1 – платежи в бюджет по НДС	–	2,37
68/10 – платежи в бюджет по налогу на прибыль	–	0,72
68/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	–	0,97
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	–	2,62
69/5 – платежи в ФСЗН (социальное и пенсионное страхование)	–	2,62
70 «Расчеты по оплате труда»	–	6,45
70/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	–	6,45
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	–	0,04
76/6 – платежи в «Белгосстрах»	–	0,04
80 «Уставный капитал»	–	650
80/0 – вклады учредителей	–	650
82 «Резервный капитал»	–	0,66
82/11 – отчисления в резервный капитал	–	0,66
84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»	–	12,46
84/12 – прибыль	–	12,46
Итого	680,15	680,15

Таблица 11

Корреспонденция счетов по предлагаемой методике ведения бухгалтерского учета на основании классического бухгалтерского равенства

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.
	А		О		К		Д		Р		
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1. Приобретение сырья и материалов											
1	10/2			60/2							20
2	18/1			60/1							4

Продолжение табл. 11

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.
	А		О		К		Д		Р		
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы		
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
2. Формирование затрат на производство продукции											
3	20/2	10/2									20
4	20/3			70/3							77,4
	20/4			70/4							11,7
	20/5			70/5							0,9
5	20/5			69/5							30,6
6	20/6			76/6							0,54
7			70/4	68/4							11,7
8			70/5	69/5							0,9
9	20/7			68/7							1
10	20/8	02/0									3,86
3. Формирование производственной себестоимости готовой продукции											
11	43/2	20/2									19
	43/3	20/3									73,53
	43/4	20/4									11,12
	43/5	20/5									29,92
	43/6	20/6									0,51
	43/7	20/7									0,95
	43/8	20/8									3,67
4. Формирование расходов на реализацию											
12	44/9			60/9							3
13	18/1			60/1							0,6
5. Формирование финансового результата от реализации продукции											
14	62-1/1							90-1/1			26,4
	62-1/2							90-1/2			16
	62-1/3							90-1/3			61,92
	62-1/4							90-1/4			9,36
	62-1/5							90-1/5			25,2
	62-1/6							90-1/6			0,43
	62-1/7							90-1/7			0,8

Продолжение табл. 11

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.		
	А		О		К		Д		Р				
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы				
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит			
	62-1/8							90-1/8			3,09		
	62-1/9							90-1/9			3		
	62-1/10							90-1/10			2,2		
	62-1/11							90-1/11			0,5		
	62-1/12							90-1/12			9,5		
15				68/1						90-1/1		26,4	
16		43/2								90-1/2		16	116,8
		43/3								90-1/3		61,92	
		43/4								90-1/4		9,36	
		43/5								90-1/5		25,2	
		43/6								90-1/6		0,43	
		43/7								90-1/7		0,8	
	43/8								90-1/8		3,09		
17		44/9								90-1/9		3	
18						99-1/10	90-1/10					2,2	12,2
						99-1/11	90-1/11					0,5	
						99-1/12	90-1/12					9,5	
6. Начисление налога на прибыль и реформация бухгалтерского баланса													
19				68/10	99-1/10							2,2	
20					99-1/11		84-1/11					0,5	10
					99-1/12		84-1/12					9,5	
21					84-1/11		82-1/11					0,5	
7. Принятие «входящего НДС» к вычету													
22		18/1	68/1									4,6	
8. Поступления денежных средств													
23	51-1/1	62-1/1										11,67	70
	51-1/2	62-1/2										7,07	
	51-1/3	62-1/3										27,36	
	51-1/4	62-1/4										4,14	
	51-1/5	62-1/5										11,14	

Продолжение табл. 11

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.	
	А		О		К		Д		Р			
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
	51-1/6	62-1/6									0,19	
	51-1/7	62-1/7									0,35	
	51-1/8	62-1/8									1,36	
	51-1/9	62-1/9									133	
	51-1/10	62-1/10									0,97	
	51-1/11	62-1/11									0,22	
	51-1/12	62-1/12									4,2	
24	51-3	62-3									23	
25	51-4	66-4									5	
9. Выплаты по сроку уплаты в текущем периоде												
26		51-1/3	70/3								33,81	77,4
		51-0/0									43,59	
27		51-1/4	68/4								5,11	11,7
		51-0/0									6,41	
		51-1/12									0,18	
28		51-1/5	69/5								13,76	31,5
		51-1/12									16,48	
		51-1/11									0,88	
		51-1/8									0,38	
29		51-1/6	76/6								0,23	0,54
		51-1/8									0,31	
30		51-1/1	68/1								14,04	22,35
		51-1/8									4,53	
		51-3									3,78	
31		51-3	60/1								4,6	27,6
		51-1/2	60/2								7,07	
		51-3									12,93	
		51-1/9	60/9								1,33	
		51-3									1,67	

Окончание табл. 11

№ п/п	Бухгалтерский баланс						Отчет о прибылях и убытках				Сумма, млн руб.	
	А		О		К		Д		Р			
	Активы		Обязательства		Капитал		Доходы		Расходы			
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит		
32		51-1/7	68/7								0,35	1
		51-3									0,02	
		51-4									0,63	
33		51-1/10	68/10								1,69	2,37
		51-4									0,68	
Суммар- ный оборот	+568,7	-531,42	-191,66	+218,94	-12,7	+22,7	-12,2	+158,4	+146,2	-	-	
Суммарное сальдо на начало периода	676,29		13,17		663,12				-		676,29	
Суммарное сальдо после ХО	$(676,29 + 568,7 - 531,42) = (13,17 + 218,94 - 191,66) +$ $+ (663,12 + 22,7 - 12,7) + (158,4 - 12,2) - 146,2$										+37,28	
	713,57		40,45		673,12				-		713,57	

Примечание. ХО – хозяйственные операции.

периоде») в рамках разработанной методики бухгалтерского анализа налогообложения необходимо руководствоваться принципом хронологии выплат. Данный принцип предполагает, что при отсутствии целевого источника покрытия задолженности используются имеющиеся в наличии денежные средства в следующем порядке: вклады учредителей, выручка от реализации продукции (прибыль, суммы резервного капитала, суммы возмещаемой амортизации), авансы, полученные от покупателей, а также кредиты и займы.

Разработанный подход ведения бухгалтерского учета позволяет составить бухгалтерскую отчетность, которая обеспечит необходимой информацией для проведения всестороннего анализа налогообложения.

На основании сальдо счетов на начало периода и хозяйственных операций за период представим форму бухгалтерского баланса, составленную по методике анализа оборота капитала, в том числе методике анализа налогообложения (табл. 12).

С целью визуального восприятия рекомендуемой методики бухгалтерского учета далее по тексту субсчета обозначены с использованием подчеркивания предлагаемых компонент счетов.

На основании корреспонденции счетов по формированию финансового результата за отчетный период и корреспонденции счетов по поступлению денежных средств составим предлагаемую форму отчета о прибылях и убытках (табл. 13).

Таблица 12

Бухгалтерский баланс по предлагаемой методике составления отчетности, млн руб.

Статья	Сальдо на начало периода	Увеличение за период (+)	Уменьшение за период (-)	Сальдо на конец периода
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ				
Основные средства (сч. 01)	600	-	-	600
01/0 – вклады учредителей	600	-	-	600
Амортизация основных средств (сч. 02)	(3,86)	(3,86)	-	(7,72)
02/0 – вклады учредителей	(3,86)	(3,86)	-	(7,72)
Итого по разделу I	596,14	(3,86)	-	592,28
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ				
Запасы, в том числе:	-	304,7	275,5	29,2
- материалы (сч. 10)	-	20	20	-
10/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	-	20	20	-
- незавершенное производство (сч. 20)	-	146	138,7	7,3
20/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	-	20	19	1
20/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	-	77,4	73,53	3,87
20/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	-	11,7	11,12	0,58
20/5 – платежи в ФСЗН	-	31,5	29,92	1,58
20/6 – платежи в «Белгосстрах»	-	0,54	0,51	0,03
20/7 – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	-	1	0,95	0,05
20/8 – амортизация (вклады учредителей)	-	3,86	3,67	0,19
- готовая продукция (сч. 43)	-	138,7	116,8	21,9
43/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	-	19	16	3
43/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	-	73,53	61,92	11,61
43/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	-	11,12	9,36	1,76
43/5 – платежи в ФСЗН	-	29,92	25,2	4,72
43/6 – платежи в «Белгосстрах»	-	0,51	0,43	0,08
43/7 – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	-	0,95	0,8	0,15
43/8 – амортизация (вклады учредителей)	-	3,67	3,09	0,58
Расходы на реализацию (сч. 44)	-	3	3	-
44/2 – услуги (поступления от поставщиков)	-	3	3	-
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам (сч. 18)	-	4,6	4,6	-
18/1 – НДС по приобретенным материалам, услугам	-	4,6	4,6	-
Дебиторская задолженность (сч. 62)	-	158,4	70	88,4
62-1 «Дебиторская задолженность покупателей»	-	158,4	70	88,4

Продолжение табл. 12

Статья	Сальдо на начало периода	Увеличение за период (+)	Уменьшение за период (-)	Сальдо на конец периода
62-1/1 – платежи в бюджет по НДС	–	26,4	11,67	14,73
62-1/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	–	16	7,07	8,93
62-1/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	–	61,92	27,36	34,56
62-1/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	–	9,36	4,14	5,22
62-1/5 – платежи в ФСЗН	–	25,2	11,14	14,06
62-1/6 – платежи в «Белгосстрах»	–	0,43	0,19	0,24
62-1/7 – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	–	0,8	0,35	0,45
62-1/8 – амортизация (вклады учредителей)	–	3,09	1,36	1,73
62-1/9 – услуги (поступления от поставщиков)	–	3	1,33	1,67
62-1/10 – платежи в бюджет по налогу на прибыль	–	2,2	0,97	1,23
62-1/11 – отчисления в резервный капитал	–	0,5	0,22	0,28
62-1/12 – прибыль	–	9,5	4,2	5,3
Денежные средства и их эквиваленты (сч. 51)	80,15	98	174,46	3,69
51-0 «Вклады учредителей»	50	–	50	–
51-0/0 – вклады учредителей	50	–	50	–
51-1 «Выручка от реализации продукции, работ, услуг»	30,15	70	100,15	–
51-1/1 – платежи в бюджет по НДС	2,37	11,67	14,04	–
51-1/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	–	7,07	7,07	–
51-1/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	6,45	27,36	33,81	–
51-1/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	0,97	4,14	5,11	–
51-1/5 – платежи в ФСЗН	2,62	11,14	13,76	–
51-1/6 – платежи в «Белгосстрах»	0,04	0,19	0,23	–
51-1/7 – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	–	0,35	0,35	–
51-1/8 – амортизация (вклады учредителей)	3,86	1,36	5,22	–
51-1/9 – услуги (поступления от поставщиков)	–	1,33	1,33	–
51-1/10 – платежи в бюджет по налогу на прибыль	0,72	0,97	1,69	–
51-1/11 – отчисления в резервный капитал	0,66	0,22	0,88	–
51-1/12 – прибыль	12,46	4,2	16,66	–
51-3 «Авансы от покупателей продукции»	–	23	23	–
51-4 «Кредиты и займы»	–	5	1,31	3,69
Итого по разделу II	80,15	568,7	527,56	121,29
БАЛАНС	676,29	564,84	527,56	713,57

Продолжение табл. 12

Статья	Сальдо на начало периода	Увеличение за период (+)	Уменьшение за период (-)	Сальдо на конец периода
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ				
Уставный капитал (сч. 80)	650	-	-	650
80/ <u>0</u> – вклады учредителей	650	-	-	650
Резервный капитал (сч. 82)	0,66	0,5	-	1,16
82/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,66	0,5	-	1,16
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (сч. 84)	12,46	10	0,5	21,96
84/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	-	0,5	0,5	-
84/ <u>12</u> – прибыль	12,46	9,5	-	21,96
Итого по разделу III	663,12	10,5	0,5	673,12
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Итого по разделу IV	-	-	-	-
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Краткосрочные кредиты и займы	-	5	-	5
Краткосрочная кредиторская задолженность:	13,17	213,94	191,66	35,45
- поставщикам, подрядчикам, исполнителям (сч. 60)	-	27,6	27,6	-
60/ <u>1</u> – платежи в бюджет по НДС	-	4,6	4,6	-
60/ <u>2</u> – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	-	20	20	-
60/ <u>9</u> – услуги (поступления от поставщиков)	-	3	3	-
- по авансам полученным (сч. 62)	-	23	-	23
62- <u>3</u> – авансы от покупателей продукции	-	23	-	23
- по налогам (сч. 68)	4,06	41,3	42,02	3,34
68/ <u>1</u> – платежи в бюджет по НДС	2,37	26,4	26,95	1,82
68/ <u>4</u> – платежи в бюджет по подоходному налогу	0,97	11,7	11,7	0,97
68/ <u>8</u> – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	-	1	1	-
68/ <u>10</u> – платежи в бюджет по налогу на прибыль	0,72	2,2	2,37	0,55
- по социальному страхованию и обеспечению (сч. 69)	2,62	31,5	31,5	2,62
69/ <u>5</u> – платежи в ФСЗН	2,62	31,5	31,5	2,62
- по страхованию от несчастных случаев (сч. 76)	0,04	0,54	0,54	0,04
76/ <u>6</u> – платежи в «Белгосстрах»	0,04	0,54	0,54	0,04
- по оплате труда (сч. 70)	6,45	90	90	6,45
70/ <u>3</u> – заработная плата, причитающаяся работникам	6,45	77,4	77,4	6,45
70/ <u>4</u> – платежи в бюджет по подоходному налогу	-	11,7	11,7	-

Окончание табл. 12

Статья	Сальдо на начало периода	Увеличение за период (+)	Уменьшение за период (-)	Сальдо на конец периода
70/5 – платежи в ФСЗН	–	0,9	0,9	–
Итого по разделу V	13,17	218,94	191,66	40,45
БАЛАНС	676,29	229,44	192,16	713,57

На основании сальдо по счетам и хозяйственных операций по движению денежных средств составим предлагаемую форму отчета о движении денежных средств за период (см. форму).

Таким образом, предлагаемая методика бухгалтерского учета оборота капитала, в рамках которой выделена методика бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений, позволяет получать аналитические формы бухгалтерской отчетности (бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета о движении денежных средств). В результате использования информации, представленной в таких формах бухгалтерской отчетности, появляется возможность проведения всестороннего анализа налогообложения.

3. Методика бухгалтерского анализа налогообложения

На основании форм бухгалтерской отчетности, составленных по методике бухгалтерского учета оборота капитала, в том числе методике бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений, возникает возможность проведения всестороннего качественного анализа налогообложения по различным направлениям.

Во-первых, появляется возможность провести анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям целевыми источниками – денежными и неденежными активами (табл. 14).

В рамках данного направления анализа налогообложения возможно проанализировать:

Таблица 13

Отчет о прибылях и убытках по предлагаемой методике составления отчетности, млн руб.

Наименование показателей	Значение показателя	Обеспеченность денежными средствами		
		Денежные средства	Дебиторская задолженность	Авансы полученные
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг	158,4	70	88,4	–
90/1 – платежи в бюджет по НДС	26,4	11,67	14,73	–
90/2 – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	16	7,07	8,93	–
90/3 – заработная плата, причитающаяся работникам	61,92	27,36	34,56	–
90/4 – платежи в бюджет по подоходному налогу	9,36	4,14	5,22	–
90/5 – платежи в ФСЗН	25,2	11,14	14,06	–
90/6 – платежи в «Белгосстрах»	0,43	0,19	0,24	–
90/7 – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	0,8	0,35	0,45	–
90/8 – амортизация (вклады учредителей)	3,09	1,36	1,73	–
90/9 – услуги поставщиков	3	1,33	1,67	–
90/10 – платежи в бюджет по налогу на прибыль	2,2	0,97	1,23	–

Окончание табл. 13

Наименование показателей	Значение показателя	Обеспеченность денежными средствами		
		Денежные средства	Дебиторская задолженность	Авансы полученные
90/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
90/ <u>12</u> – прибыль	9,5	4,2	5,3	–
Налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ	26,4	11,67	14,73	–
90/ <u>1</u> – платежи в бюджет по НДС	26,4	11,67	14,73	–
Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг	116,8	51,61	65,19	–
90/ <u>2</u> – сырье и материалы (поступления от поставщиков)	16	7,07	8,93	–
90/ <u>3</u> – заработная плата, причитающаяся работникам	61,92	27,36	34,56	–
90/ <u>4</u> – платежи в бюджет по подоходному налогу	9,36	4,14	5,22	–
90/ <u>5</u> – платежи в ФСЗН	25,2	11,14	14,06	–
90/ <u>6</u> – платежи в «Белгосстрах»	0,43	0,19	0,24	–
90/ <u>7</u> – платежи в бюджет по налогу на недвижимость	0,8	0,35	0,45	–
90/ <u>8</u> – амортизация (вклады учредителей)	3,09	1,36	1,73	–
Расходы на реализацию	3	1,33	1,67	–
90/ <u>9</u> – услуги поставщиков	3	1,33	1,67	–
Прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг	12,2	5,39	6,81	–
90/ <u>10</u> – платежи в бюджет по налогу на прибыль	2,2	0,97	1,23	–
90/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
90/ <u>12</u> – прибыль	9,5	4,2	5,3	–
Прибыль (убыток) до налогообложения	12,2	5,39	6,81	–
99/ <u>10</u> – платежи в бюджет по налогу на прибыль	2,2	0,97	1,23	–
99/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
99/ <u>12</u> – прибыль	9,5	4,2	5,3	–
Налог на прибыль	2,2	0,97	1,23	–
99/ <u>10</u> – платежи в бюджет по налогу на прибыль	2,2	0,97	1,23	–
Чистая прибыль	10	4,42	5,58	–
84/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
84/ <u>12</u> – прибыль	9,5	4,2	5,3	–
Отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
84/ <u>11</u> – отчисления в резервный капитал	0,5	0,22	0,28	–
Нераспределенная прибыль	9,5	4,2	5,3	–
84/ <u>12</u> – прибыль	9,5	4,2	5,3	–

1) обеспеченность общей суммы кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям за период реальным источником погашения — денежными средствами целевого назначения.

В нашем случае общая сумма кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям за отчетный период с учетом остатков сумм предшествующих периодов составила 80,06 млн руб. Эта сумма обеспечена реальным

Форма

Отчет о движении денежных средств по предлагаемой методике

ОСТАТОК ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА НАЧАЛО ПЕРИОДА											
Источник поступления		Текущий период	Предыдущий период		Будущий период		Итого				
Текущая деятельность		–	30,15		–		30,15				
Инвестиционная деятельность		–	–		–		–				
Финансовая деятельность		–	50		–		50				
Итого		–	80,15		–		80,15				
ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО ТЕКУЩЕЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ											
Поступило денежных средств	Остаток на начало периода	Источник поступления			Приход с остатком за период	Расход за период	Остаток на конец периода				
		Суммы текущего периода	Суммы предыдущего периода	Суммы будущего периода (авансы)							
Всего поступило денежных средств по текущей деятельности	30,15	70	–	23	123,15	123,15	–				
51-1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»	30,15	70	–	–	100,15	100,15	–				
51-1/1 (ндс)	2,37	11,67	–	–	14,04	14,04	–				
51-1/2 (м)	–	7,07	–	–	7,07	7,07	–				
51-1/3 (зп)	6,45	27,36	–	–	33,81	33,81	–				
51-1/4 (пн)	0,97	4,14	–	–	5,11	5,11	–				
51-1/5 (фсзн)	2,62	11,14	–	–	13,76	13,76	–				
51-1/6 (бх)	0,04	0,19	–	–	0,23	0,23	–				
51-1/7 (нн)	–	0,35	–	–	0,35	0,35	–				
51-1/8 (а-уч)	3,86	1,36	–	–	5,22	5,22	–				
51-1/9 (ус)	–	1,33	–	–	1,33	1,33	–				
51-1/10 (нп)	0,72	0,97	–	–	1,69	1,69	–				
51-1/11 (рк)	0,66	0,22	–	–	0,88	0,88	–				
51-1/12 (п)	12,46	4,2	–	–	16,66	16,66	–				
51-3 «Авансы от покупателей»	–	–	–	23	23	23	–				
Направлено денежных средств	Источники выплат										Итого
	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	
	сч. 51-1/... «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»		сч. 51-2/... «Прочие поступления»		сч. 51-0 «Вклады учредителей»		сч. 51-3 «Авансы»		сч. 51-4 «Кредиты и займы»		
На оплату труда (сч. 70/3)	51-1/3	33,81	–	–	51-0/0	43,59	–	–	–	–	77,4
На уплату налогов (сч. 68):	–	25,9	–	–	–	6,41	–	3,8	–	1,31	37,42
– налог на недвижимость (сч. 68/7)	51-1/7	0,35	–	–	–	–	51-3	0,02	51-4	0,63	1

Продолжение формы

– НДС (сч. 68)	51-1/1 51-1/8	14,04 4,53	–	–	–	–	51-3	3,78	–	–	22,35
– налог на прибыль (сч. 68/10)	51-1/10	1,69	–	–	–	–	–	–	51-4	0,68	2,37
– подоходный налог (сч. 68/11)	51-1/4 51-1/12	5,11 0,18	–	–	51-0/0	6,41	–	–	–	–	11,7
На уплату платежей в ФСЗН (сч. 69/5)	51-1/4 51-1/12 51-1/11 51-1/8	13,76 16,48 0,88 0,38	–	–	–	–	–	–	–	–	31,5
На уплату платежей в «Белгосстрах» (сч. 76)	51-1/6 51-1/8	0,23 0,31	–	–	–	–	–	–	–	–	0,54
На приобретение запасов, работ, услуг (сч. 60):	–	8,4	–	–	–	–	–	19,2	–	–	27,6
– НДС (сч. 60/1)	51-1/1	–	–	–	–	–	51-3	4,6	–	–	4,6
– стоимость материалов (сч. 60/2)	51-1/2	7,07	–	–	–	–	51-3	12,93	–	–	20
– стоимость услуг (сч. 60/9)	51-1/9	1,33	–	–	–	–	51-3	1,67	–	–	3
Всего направлено денежных средств по текущей деятельности	<u>51/1</u>	100,15	–	–	<u>51/0</u>	50	<u>51/3</u>	23	<u>51/4</u>	1,31	174,46
Результат движения денежных средств по текущей деятельности											
Увеличение денежных средств за период		Уменьшение денежных средств за период				Результат движения денежных средств					
+93		–174,46				–81,46					
ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ											
Результат движения денежных средств по инвестиционной деятельности											
Увеличение денежных средств за период		Уменьшение денежных средств за период				Результат движения денежных средств					
–		–				–					
ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПО ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ											
Поступило денежных средств	Остаток на начало периода	Источник поступления						Приход с остатком за период	Расход за период	Остаток на конец периода	
		Суммы текущего периода	Суммы предыдущего периода	Суммы будущего периода (кредиты)							
Всего	50	–	–	–	–	–	55	51,31	3,69		
51-0 «Вклады учредителей»	50	–	–	–	–	–	50	50	–		
51-4 «Кредиты и займы»	–	–	–	–	5	–	5	1,31	3,69		
Направлено денежных средств	Источники выплат										Итого
	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	Код счета	Сумма, млн руб.	
	сч. 51-1/... «Выручка от реализации продукции, товаров, работ»		сч. 51-2/... «Прочие поступления»		сч. 51-0 «Вклады учредителей»		сч. 51-3 «Авансы»		сч. 51-4 «Кредиты и займы»		
	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	
Результат движения денежных средств по финансовой деятельности											
Увеличение денежных средств за период		Уменьшение денежных средств за период				Результат движения денежных средств					
+5		–				+5					

<i>Результат движения денежных средств за период</i>				
<i>Увеличение денежных средств за период</i>	<i>Уменьшение денежных средств за период</i>		<i>Результат движения денежных средств</i>	
+98	-174,46		-76,46	
ОСТАТОК ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ НА КОНЕЦ ПЕРИОДА				
Источник поступления	Текущий период	Предыдущий период	Будущий период	Итого
<i>Текущая деятельность</i>	–	–	–	–
<i>Инвестиционная деятельность</i>	–	–	–	–
<i>Финансовая деятельность</i>	–	–	3,69	3,69
Итого	–	–	3,69	3,69

источником погашения — денежными средствами целевого назначения только на 35,18 млн руб. (43,94%). Оставшаяся сумма возмещения кредиторской задолженности за анализируемый период находится в форме неденежных активов, таких как дебиторская задолженность покупателей — 35,93 млн руб. (44,88%), готовая продукция — 6,71 млн руб. (8,38%) и незавершенное производство — 2,24 млн руб. (2,8%);

2) обеспеченность каждого вида налогов, сборов и отчислений за период реальным источником погашения — денежными средствами целевого назначения.

В нашем случае, например, рассмотрим сумму кредиторской задолженности, сформированную за период по налогам, включаемым в затраты (в частности, по налогу на недвижимость), которая составила 1 млн руб. Данная сумма обеспечена целевым источником денежных средств только на 0,35 млн руб. (35%). В то время как неденежные источники погашения кредиторской задолженности по данному виду налога находятся в следующем соотношении: дебиторская задолженность покупателей — 0,45 млн руб. (45%), готовая продукция — 0,15 млн руб. (15%) и незавершенное производство — 0,05 млн руб. (5%);

3) структуру кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям.

В нашем случае наибольший удельный вес в структуре налогов, сборов и отчислений занимают налоги, сборы и отчисления, исчисляемые из заработной платы (подходный налог, отчисления в ФСЗН и «Белгосстрах»), — 44,75 млн руб. (59,16%), а также налоги, исчисляемые из выручки от реализации продукции (НДС), — 28,77 млн руб. (35,94%). Наименьшую долю в структуре

кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям занимают налоги, исчисляемые из прибыли (налог на прибыль), — 2,92 млн руб. (3,65%) и налоги, включаемые в затраты, — 1 млн руб. (1,25%).

Во-вторых, появляется возможность провести анализ источников выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям, подлежащей уплате в текущем периоде (табл. 15).

На основе данных, отраженных в табл. 15, возможно сделать выводы по следующим направлениям:

1) анализ источников выплат общей суммы кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям, уплаченной в текущем периоде. В нашем случае общая сумма кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям, уплаченная в отчетном периоде, с учетом остатков задолженности предшествующих периодов составила 69,46 млн руб. Эта сумма обеспечивается целевым источником денежных средств — выручкой от реализации продукции по соответствующим компонентам налогов — 35,18 млн руб. (50,65%). Оставшаяся сумма кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям уплачивается за счет нецелевых источников выплат: вкладов учредителей — 6,41 млн руб. (9,23%), прибыли от реализации продукции — 16,66 млн руб. (23,98%), отчислений в резервный капитал — 0,88 млн руб. (1,27%), сумм амортизации, возмещающих вклады учредителей, — 5,22 млн руб. (7,51%), а также авансов, полученных в счет будущих поставок продукции, — 3,8 млн руб. (5,47%) и кредитных средств — 1,31 млн руб. (1,89%);

2) анализ источников выплат по группе налогов, сборов и отчислений.

Таблица 14

**Анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам,
сборам и отчислениям**

Кредиторская задолженность			Обеспеченность кредиторской задолженности целевыми источниками							
Вид кредиторской задолженности (КЗ)	Сумма, млн руб.	Удельный вес в сумме КЗ, %	Денежные средства		Дебиторская задолженность		Готовая продукция		Незавершенное производство	
			Сумма, млн руб.	% в КЗ ¹	Сумма, млн руб.	% в КЗ ¹	Сумма, млн руб.	% в КЗ ¹	Сумма, млн руб.	% в КЗ ¹
Налоги, включаемые в затраты, – налог на недвижимость	1	1,25	0,35	35	0,45	45	0,15	15	0,05	5
	1	1,25	0,35	35	0,45	45	0,15	15	0,05	5
Налоги, исчисляемые из выручки, – НДС	28,77	35,94	14,04	48,8	14,73	51,2	–	–	–	–
	28,77	35,94	14,04	48,8	14,73	51,2	–	–	–	–
Налоги, исчисляемые из прибыли, – налог на прибыль	2,92	3,65	1,69	57,88	1,23	42,12	–	–	–	–
	2,92	3,65	1,69	57,88	1,23	42,12	–	–	–	–
Налоги, сборы, отчисления, исчисляемые из заработной платы: – подоходный налог – платежи в ФСЗН – платежи в «Белгосстрах»	44,75	59,16	19,1	40,32	19,52	41,21	6,56	13,85	2,19	4,62
	12,67	15,83	5,11	40,33	5,22	41,2	1,76	13,89	0,58	4,58
	34,12	42,61	13,76	40,33	14,06	41,21	4,72	13,83	1,58	4,63
	0,58	0,72	0,23	39,66	0,24	41,38	0,08	13,79	0,03	5,17
Итого	80,06	100	35,18	43,94	35,93	44,88	6,71	8,38	2,24	2,8

В нашем случае, например, рассмотрим группу налогов, сборов и отчислений, исчисляемых из заработной платы (подоходный налог, платежи в ФСЗН и «Белгосстрах»). Данная группа занимает наибольший удельный вес в общей сумме кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям и составляет 43,74 млн руб. Эта сумма возмещена целевым источником денежных средств (выручкой от реализации продукции по соответствующему виду налогов, сборов и отчислений) в размере 19,1 млн руб. (43,67%). В то же время нецелевые источники погашения задолженности по данным видам налогов, сборов и отчислений распределились следующим образом: за счет вкладов учредителей – 6,41 млн руб. (14,65%), прибыли от реализации продукции – 16,66 млн

руб. (38,09%), отчислений в резервный капитал – 0,88 млн руб. (2,01%), сумм амортизации, возмещающих вклады учредителей, – 0,69 млн руб. (1,58%);

3) анализ источников выплат по каждому виду налогов, сборов и отчислений. В нашем случае, например, рассмотрим сумму платежей, уплаченную в бюджет по налогам, исчисляемым из выручки (в частности, НДС), которая составила 22,35 млн руб. Данная сумма уплачивается за счет целевого источника денежных средств в сумме 14,04 млн руб. (62,82%). Оставшаяся сумма кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям уплачивается за счет нецелевых источников выплат: сумм амортизации, возмещающих вклады учредителей, – 4,53 млн руб. (20,27%), а также авансов, полученных в счет

будущих поставок продукции, — 3,73 млн руб. (16,91%).

Таким образом, разработанная методика бухгалтерского анализа налогообложения позволяет определить источники, за счет которых были сформированы активы предприятия, установить направления целевого их использования на погашение обязательств по налогам, сборам и отчислениям, а также принять своевременные

меры по устранению нецелевого и нерационального использования денежных активов и проконтролировать источники выплат по налогам, сборам и отчислениям.

Подводя итог вышесказанному, необходимо отметить, что основной проблемой бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений является отсутствие информации в бухгалтерском учете, а следовательно, и в

Таблица 15

Анализ источников выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям

Кредиторская задолженность		Источник выплат кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям						
		Целевой источник – выручка, млн руб.	Нецелевой источник					Авансы, млн руб.
Вид кредиторской задолженности	Сумма, млн руб.		Вклады учредителей, млн руб.	Выручка от реализации продукции				
		Прибыль сумма, млн руб.		Резервный капитал млн руб.	Амортизация, млн руб.			
Налоги, включаемые в затраты, — налог на недвижимость	1	0,35	-	-	-	-	0,02	0,63
	1	0,35	-	-	-	-	0,02	0,63
Удельный вес в КЗ	100%	35%	-	-	-	-	2%	63%
Налоги, исчисляемые из выручки, — НДС	22,35	14,04	-	-	-	4,53	3,73	-
	22,35	14,04	-	-	-	4,53	3,73	-
Удельный вес в КЗ, %	100%	62,82%	-	-	-	20,27%	16,91%	-
Налоги, исчисляемые из прибыли, — налог на прибыль	2,37	1,69	-	-	-	-	-	0,68
	2,37	1,69	-	-	-	-	-	0,68
Удельный вес в КЗ	100%	71,31%	-	-	-	-	-	28,69%
Налоги, сборы, отчисления, исчисляемые из заработной платы: – подоходный налог – платежи в ФСЗН – платежи в «Белгосстрах»	43,74	19,1	6,41	16,66	0,88	0,69	-	-
	11,7	5,11	6,41	0,18	-	-	-	-
	31,5	13,76	-	16,48	0,88	0,38	-	-
– платежи в «Белгосстрах»	0,54	0,23	-	-	-	0,31	-	-
Удельный вес в КЗ	100%	43,67%	14,65%	38,09%	2,01%	1,58%	-	-
Итого	69,46	35,18	6,41	16,66	0,88	5,22	3,8	1,31
Удельный вес в КЗ	100%	50,65%	9,23%	23,98%	1,27%	7,51%	5,47%	1,89%
								49,35%

Примечание. КЗ – кредиторская задолженность.

бухгалтерской отчетности для проведения качественного анализа налогообложения. С целью решения данной проблемы была предложена методика бухгалтерского учета оборота капитала, в рамках которой была выделена методика бухгалтерского учета налогов, сборов и отчислений. Рекомендуемая методика позволила сформировать аналитические формы бухгалтерской отчетности. На основании информации, представленной в таких формах отчетности, появилась возможность провести

анализ налогообложения по различным направлениям. К основным направлениям анализа налогообложения были отнесены такие направления анализа, как: анализ источников образования активов и источников погашения задолженности по налогам, сборам и отчислениям; анализ обеспеченности кредиторской задолженности по налогам, сборам и отчислениям целевыми источниками покрытия; анализ использования нецелевых источников денежных средств.

Литература

1. *Кутер М.И., Тхагапсо Р.А.* Бухгалтерский учет в условиях несостоятельности: учеб. пособие. Краснодар: Кубанский госуниверситет, 2005. 204 с.
2. *Ковалёв В.В.* Финансовый анализ. М.: Финансы и статистика, 2007. 196 с.
3. *Панков Д.А., Соловьёва А.В.* Бухгалтерский анализ налогообложения в Республике Беларусь // Направления и формы импортозамещающей модели модернизации региональной экономики / под ред. К.В. Павлова, Г.Н. Васильевой, О.В. Котлячкова. Ижевск: Шелест, 2015. 247 с.
4. *Панков Д.А., Воскресенская Л.С.* Бухгалтерский анализ: теория, методология, методики: пособие. Мн.: Элайда, 2008. 240 с.
5. *Панков Д.А., Кухто Ю.Ю.* Бухгалтерский анализ: монография. Мн.: А.Н. Вараскин, 2009. 224 с.
6. *Панков Д.А., Матюш И.В.* Бухгалтерский анализ модернизации предприятия: монография. Мн.: БГАТУ, 2015. 220 с.

References

1. *Kuter M.I., Tkhagapso R.A.* Bukhgalterskii uchet v usloviiakh nesostoiatel'nosti: ucheb. posobie [Insolvency Accounting: textbook]. Krasnodar, Kubanskii gosuniversitet — Kuban State University, 2005, 204 p. (in Russ.).
2. *Kovalev V.V.* Finansovyi analiz [Financial analysis]. Moscow, Finansy i statistika — Finance and Statistics, 2007, 196 p. (in Russ.).
3. *Pankov D.A., Solov'eva A.V.* Bukhgalterskii analiz nalogooblozheniia v Respublike Belarus' [Tax Accounting in the Republic of Belarus]. *Napravleniia i formy importozameshchaiushchei modeli modernizatsii regional'noi ekonomiki: monografiia pod red. K. V. Pavlova, G.N. Vasil'evoi, O. V. Kotliachkova* [Directions and forms of the import-substitution model of modernization of the regional economy: monograph under the editorship of K.V. Pavlov, G.N. Vasilyeva, O.V. Kotlyachkov]. Izhevsk, Shelest — Publishing house "Rustle", 2015, 247 p. (in Russ.).
4. *Pankov D.A., Voskresenskaia L.S.* Bukhgalterskii analiz: teoriia, metodologiya, metodiki: posobie [Accounting analysis: theory, methodology and methods: textbook]. Minsk, Elaida — Elaida, 2008, 240 p. (in Russ.).
5. *Pankov D.A., Kukhto Iu.Iu.* Bukhgalterskii analiz: monografiia [Accounting Analysis: monograph]. Minsk, A.N. Varaskin — Publisher A.N. Varaskin, 2009, 224 p. (in Russ.).
6. *Pankov D.A., Matyush V.I.* Bukhgalterskii analiz modernizatsii predpriatiia: monografiia [Accounting, the analysis of modernization of the enterprise: monograph]. Minsk, BGATU — BGATU, 2015, 220 p. (in Russ.).