

## НЕКОТОРЫЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

This article describes some aspects of accounting policy, analyses of functioning statutory acts of accounting policy and offers some suggestions about forming of the state enterprises the accounting policy injunction in connection of tax accounting.

Начало каждого года у субъектов хозяйствования республики ознаменовано подготовкой документа об учетной политике. Формировать учетную политику необходимо по нескольким причинам. Так, законодатели в ряде случаев предусмотрели несколько вариантов отражения в учете одной и той же операции. Бывают ситуации, когда нормативные акты противоречат друг другу или же вообще не содержат приемлемых механизмов. Кроме того, на выбор и обоснование учетной политики влияют такие факторы, как организационно-правовая форма предприятия (АО, ООО и т. п.), отраслевая принадлежность или вид деятельности (промышленность, торговля и т. д.), стратегия финансово-хозяйственного развития, виды уплачиваемых налогов и их ставки, наличие материальной базы, уровень квалификации бухгалтерских кадров, наконец инициативность и предприимчивость руководства фирмы и другие.

Учетная политика должна обеспечивать максимальный эффект от ведения учета. Она служит источником принятия результативных управленческих решений. В конечном итоге от многих ее элементов зависит налогооблагаемая база.

Формирование учетной политики для целей бухгалтерского учета в Республике Беларусь регулируют два нормативных правовых акта:

- Закон от 25.06.2001 г. № 42-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (ст. 6);
- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» утв. постановлением Минфина от 17.04.2002 г. № 62 (с изменениями).

Оба документа определяют, что учетная политика обязательно должна включать четыре составляющие: описание принятых способов ведения бухучета – главная и наиболее трудоемкая часть, рабочий план счетов, разработку форм первичных документов и регистров, которые отличаются от типовых, и график документооборота. При отражении в приказе об учетной политике принятых методов оценки имущества, учета активов и пассивов необходимо учитывать нормы Основных положений по составу затрат, пакет документов по амортизационной политике и др.

Пунктом 8 ПБУ «Учетная политика организации» определены принципы, или допущения, из которых необходимо исходить организации при формировании учетной политики:

- обособленность учета имущества и обязательств организации от имущества и обязательств других юридических и физических лиц;
- непрерывность деятельности организации;
- последовательность применения учетной политики;
- временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

Имущественная обособленность означает, что на балансе предприятия не должно быть имущества, не принадлежащего ему. Имущество, находящееся под контролем, но не принадлежащее юридическому лицу на праве собственности, учитывается на забалансовых счетах.

Исключение установлено Методическими указаниями о порядке бухгалтерского учета лизинга (утв. Минфином от 30.01.98 г. № 2). Согласно п. 1.3 документа, объект лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя в течение договора лизинга. Вместе с тем балансовый учет предмета и начисленной по нему амортизации, независимо от вида лизинга, осуществляет

лизингодатель или лизингополучатель в зависимости от того, на кого условиями договора возложено ведение балансового учета (п. 1.6).

Допущение непрерывной деятельности означает, что организация продолжит свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленный срок.

Если такие намерения у организации имеются, она обязана объявлять об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, а также в пояснительной записке к годовому отчету за истекший период.

Принятая хозяйствующим субъектом учетная политика должна применяться последовательно от одного отчетного года к другому. Осуществление данного принципа обеспечивает создание определенной стабильности ведения бухучета.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности предполагает, что они относятся к тому отчетному периоду, в котором имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Данный принцип подтверждается в п. 2.12 Основных положений по составу затрат, где сказано, что «затраты на производство продукции (работ, услуг) включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты – предварительной (арендная плата и т. п.) или последующей (оплата отпусков работников и др.)».

Требования, предъявляемые к устанавливаемой учетной политике, поименованы в п. 9 стандарта, а именно: полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Требование осмотрительности предполагает большую готовность к признанию в бухучете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

Выбранный организацией вариант должен обеспечивать полноту отражения в бухучете всех фактов хозяйственной деятельности.

Требование приоритета содержания перед формой означает, что при отражении в учете хозяйственных операций необходимо ориентироваться не только на правовую основу этих операций, но и на их экономическое содержание.

Требование непротиворечивости должно обеспечить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца, а также показателей бухотчетности данным синтетического и аналитического учета.

Требование рациональности заключается в том, что учетная политика должна предполагать рациональное и экономное ведение бухучета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации. Исполнение данного требования предполагает сопоставление затрат на организацию бухучета с реальным полезным эффектом от ее действия.

В 2004 г. в связи с вступлением в силу Типового плана счетов бухгалтерского учета (утв. постановлением Минфина от 30.05.2003 г. № 89) и общей части Налогового кодекса РБ у субъектов хозяйствования страны появилась необходимость формирования учетной политики для целей налогообложения.

По нашему мнению, под учетной политикой для целей налогообложения следует понимать совокупность выбранных предприятием способов ведения налогового учета и порядка исчисления налогов и сборов.

Возможны два варианта оформления приказа об учетной политике для целей налогообложения: первый – подготовить два самостоятельных документа (один приказ об учетной политике для целей бухгалтерского учета, другой – для целей налогообложения); второй вариант – разработать один приказ, в котором будут предусмотрены два раздела.

На наш взгляд, как и учетная политика для целей бухучета, так и учетная политика для целей налогообложения должна делиться на методологические и организационно-технические способы ведения налогового учета. К первым следует отнести способы формирования информации для правильного исчисления налогов и сборов; ко вторым – способы организации самого технологического процесса, в частности организацию работы бухгалтерии в части налогового учета; состав, формы и способы формирования аналитических регистров налогового учета; организацию документооборота и сроков хранения регистров налогового учета и отчетности.

Утвержденные постановлением Министерства финансов инструкции по бухгалтерскому учету от 26.12.2003 г. № 181 «Доходы организации» и № 182 «Расходы организации», как и Типовой план счетов, предусматривают организацию учета доходов и расходов организации в разрезе:

- доходов и расходов от видов деятельности;
- операционных доходов и расходов;
- внереализационных доходов и расходов.

В соответствии с постановлением Министерства финансов, Министерства по налогам и сборам от 16.12.2000 г. № 173/114 «О вопросах ведения налогового учета», утвердившем Инструкцию о порядке ведения налогового учета для целей налогового учета:

1) доходы плательщиков подразделяются:

- на доходы от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности. Доходами от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности;

- на доходы от внереализационных операций. Внереализационными доходами признаются доходы, поступившие плательщику от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией товаров (работ, услуг), включая иные ценности, имущественные права на объекты интеллектуальной собственности;

2) расходы плательщиков подразделяются :

- на расходы по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности. Расходами по реализации признаются затраты на производство и реализацию продукции, товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности, представляющие собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации этой продукции, этих товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее (их) производство и реализацию. При этом материальные затраты оцениваются по стоимости фактических затрат на них, определяемой в порядке, установленном законодательством;

- внереализационные расходы. Внереализационными расходами признаются затраты (расходы, потери, убытки) от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции, товаров (работ, услуг), иных ценностей, имущественных прав на объекты интеллектуальной собственности.

Кроме того, необходимо учитывать, что, согласно Типовому плану счетов, Основным положениям по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) (в ред. постановления Минэкономики, Минфина, Минстата, Минтруда и соцзащиты от 30.12.2003 г. № 258/186/256/166), в соответствии с мировой практикой, нормирование отдельных видов расходов, например, на рекламу, маркетинговые услуги и т. п., сохраняется лишь в налоговых целях. Поэтому субъектам хозяйствования можно порекомендовать в Рабочем плане счетов к счетам учета затрат открыть субсчет «Расходы, не принимаемые

для целей налогообложения», к сч. 91 «Операционные расходы, включаемые в расходы, уменьшающие доходы от реализации», к сч. 92 «Внереализационные расходы, включаемые в расходы, уменьшающие доходы от реализации». Можно открыть соответствующие субсчета и к счетам учета реализации – 90 «Реализация», 91 «Операционные доходы и расходы», 92 «Внереализационные доходы и расходы». Например, «Выручка, включаемая во внереализационные доходы для целей налогообложения», «Операционные доходы, включаемые в доходы от реализации для целей налогообложения», «Внереализационные доходы, включаемые в доходы от реализации для целей налогообложения». Или можно к сч. 91 открыть следующие субсчета:

91-1 «Операционные доходы»;

91-2 «Операционные доходы, не учитываемые для налога на прибыль»;

91-3 «Операционные доходы, не учитываемые для НДС».

К сч. 92 можно предусмотреть в учетной политике аналогичные субсчета.