

Також, чинником, що ускладнює порівняння показників за результатами виконання державних цільових програм, є їх різноманітність і кількість.

Порівнювати різноіменні показники дозволяє застосування інструментарію математичної статистики. Показником, що характеризує інтенсивність зміни одного ряду динаміки порівняно з іншим за однакові проміжки часу, є коефіцієнт випередження. Застосовуючи степеневу середню отримуємо узагальнюючу характеристику показника швидкості зміни обсягу ресурсу, залученого для досягнення мети виконання програм відносно швидкості зміни результатів, отриманих під час її виконання. Використання методичного інструментарію моделювання багатовимірних об'єктів дає можливість встановити комплексну характеристику діяльності та законності, що існують при її здійсненні. Тобто ці методи дозволяють отримати одну синтетичну ознаку, яка показує напрямок і масштаби змін у процесах, описуваних сукупністю довільного числа вихідних ознак. Отже, уможливають отримання інтегральних порівнюваних показників діяльності по державних цільових програмах.

Можливість використання всіх переваг що дає впровадження управлінського обліку потребує розширення повноважень виконавцям державних цільових програм в управлінні бюджетними коштами та підвищення їх зацікавленості у впровадженні управлінського обліку у діяльність установ; побудови такої його концепції, яка б враховувала особливості бюджетного процесу в Україні та задовольняла потреби управління бюджетними коштами.

Коротаев С. Л.,
*д-р екон. наук, професор кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу і аудиту в галузях народного господарства,
Білоруський державний економічний університет,
м.Мінськ, Білорусь*

ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ НАЦИОНАЛИЗАЦИИ АКЦИОНЕРНЫХ ОБЩЕСТВ

В соответствии с решением Высшего Хозяйственного суда Республики Беларусь в октябре 2012 года были восстановлены законные интересы государства по его доле в уставных фондах нескольких коммерческих предприятий, которые были нарушены при приватизации этих предприятий в 1993 году в результате за-

нижения оценочной стоимости их имущества. Восстановление прав государства произведено путем проведения дополнительной эмиссии акций за счет собственных источников открытых акционерных обществ (ОАО) и передачи выпущенных акций в пользу государства. В результате государство стало обладателем контрольных пакетов акций этих предприятий.

Восстановление прав государства следует трактовать в рассматриваемом случае как процесс национализации. Это, в частности, объясняется тем, что в результате произведенных действий доля государства в уставных фондах ОАО увеличилась, причем без каких-либо дополнительных затрат с его стороны. При этом доля государства увеличена за счет собственных источников ОАО, на которые могли претендовать и другие акционеры, но только при уплате соответствующих налоговых платежей в бюджет.

Как показал анализ, механизмы бухгалтерского учета и налогообложения операций, связанных с национализацией, в Беларуси не выработаны и, соответственно, не применяются.

Вот только некоторые из проблемных вопросов, возникших в связи получением государством контрольного пакета акций в результате увеличения уставного фонда общества за счет его собственных источников:

1) Возникает ли доход у акционера (государства), у которого увеличилась доля в уставном фонде ОАО?

Если доход возникает, то:

а) можно ли его рассматривать как дивиденд?

б) в какой момент возникает этот доход: в момент увеличения доли или в момент расчета с акционером?

в) кто должен исчислить и уплатить в бюджет налог с дохода акционера, обусловленного непропорциональным увеличением его доли в уставном фонде ОАО?

г) что является источником для уплаты налога с дохода акционера?

2) Как отразить рассматриваемые операции в бухгалтерском учете?

Для ответа на поставленные вопросы было проведено исследование порядка учета и налогообложения доходов акционерно-юридических лиц, у которых происходило пропорциональное и непропорциональное изменение их долей в уставном фонде ОАО, который увеличивался за счет собственных источников ОАО.

Поскольку государство в рассматриваемых процессах национализации выступало одним из акционеров ОАО, а также учитывая то обстоятельство, что специальных норм в отношении государства-акционера действующим законодательством не установлено, по отношению к государству были применены те же подходы, кото-

рые применяются в отношении акционеров-юридических лиц, у которых произошло непропорциональное увеличение долей в уставном фонде при использовании на это собственных источников общества. При этом предложены некоторые особенности расчетов по полученному доходу с учетом того, что само государство не может выступать плательщиком налога в бюджет.

С учетом проведенного исследования сделаны следующие выводы:

1. Действующее законодательство по бухгалтерскому учету и налогообложению не устанавливает каких-либо особенностей учета и налогообложения операций при национализации имущества акционерных обществ, в частности, путем увеличения доли государства в уставном фонде ОАО за счет собственных источников общества.

2. Если руководствоваться общими подходами, действующими в отношении акционеров-юридических лиц, то сумма увеличения доли акционера-государства в уставном фонде ОАО за счет собственных источников общества должна рассматриваться как внереализационный доход, подлежащий обложению налогом на прибыль в момент его начисления в бухгалтерском учете.

Такой доход не является дивидендом, поскольку источником выплаты дивидендов является чистая (нераспределенная прибыль) общества, а увеличение доли в уставном фонде за счет собственных источников может производиться не только за счет чистой прибыли, но и за счет других составляющих собственного капитала акционерного общества.

3. С учетом того, что государство не является юридическим лицом, уплата налога с его дохода, обусловленного увеличением доли в уставном фонде ОАО за счет собственных источников общества, должна производиться источником выплаты дохода — самим ОАО, выполняющим роль налогового агента.

4. Источником уплаты налога на доход, обусловленный увеличением доли государства-акционера в уставном фонде ОАО за счет собственных источников общества, должна являться сумма дохода участника.

5. Участник ОАО, у которого произошло увеличение его доли в уставном фонде ОАО за счет собственных источников общества, должен использовать для отражения суммы увеличения счет учета расчетов с учредителями, с отражением по дебету этого счета суммы налога, начисленного на доход акционера.

6. Для того, чтобы доход, полученный государством в результате увеличения его доли в уставном фонде ОАО за счет собствен-

них источников общества, не относился к внереализационным доходам и не облагался налогом на прибыль, необходимо принятие специального законодательного акта или внесение соответствующих изменений в Налоговый кодекс Республики Беларусь.

Лондаренко О. О.,
здобувач кафедри обліку в кредитних
і бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

БЮДЖЕТУВАННЯ ЯК КОМПОНЕНТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ

Для підвищення ефективності використання бюджетних коштів особливо актуальними є питання вдосконалення процесу бюджетування в бюджетних установах. Надзвичайно актуальним напрямком наукових досліджень є процес управління бюджетними видатками, що охоплює визначення їх структури та контроль за ефективним використанням бюджетних коштів. Отже, удосконалення потребують саме процес планування, методика та організація обліку і контролю видатків бюджетних установ. Одним із шляхів вирішення цього завдання є впровадження бюджетування в систему управління бюджетними установами.

У сучасній економічній літературі «*бюджет*» трактують як фінансовий план, який складається у вигляді кошторису на визначений період, що забезпечує контроль за надходженням та витрачанням бюджетних коштів. Бюджет стає частиною системи управлінського контролю, оскільки фактичні результати порівнюють із плановими.

Процес складання бюджетів і контролю за їх виконанням отримав назву — *бюджетування*. Основними завданнями бюджетування є визначення цілей; визначення дій для досягнення цих цілей; порівняння фактичних результатів з бюджетними обсягами; удосконалення дій між розробниками та виконавцями. Бюджетний період і метод складання бюджету є важливими елементами організації бюджетного процесу. Бюджетний період це проміжок часу для якого складається бюджет. Основним методом бюджетування є програмно-цільовий метод, який здійснює попередній розрахунок доходів і видатків, стратегічне планування доходів і видатків, розгляд, оцінку та виконання бюджету у бюдже-