

ЭКОНОМИКА И ПРАВО

Ж. Г. ЛЕОНТЬЕВА
О. П. ГЛАДКОХ

**БУХГАЛТЕРСКИЙ
И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ
ДОХОДОВ И РАСХОДОВ
КОММЕРЧЕСКИХ
ОРГАНИЗАЦИЙ**



Прайм Объёто
Аудиторско-консалтинговая группа

**Жамила Гареевна Леонтьева
Олег Петрович Гладких**

**Бухгалтерский и налоговый учет доходов
и расходов коммерческих организаций**

Серия «Экономика и право (Юридический центр)»

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=10919370

*Ж. Г. Леонтьева, О. П. Гладких. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов
коммерческих организаций: Юридический центр Пресс; Санкт-Петербург; 2003
ISBN 5-94201-254-7*

Аннотация

В книге на основе комплексного исследования процессов формирования и функционирования современных систем нормативного регулирования бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов коммерческих организаций обоснована их целостная концепция и разработаны основные направления их совершенствования в новых условиях хозяйствования. В развитие этой концепции в работе последовательно и взаимосвязанно обоснована необходимость и разработаны конкретные рекомендации по уточнению положений по бухгалтерскому учету доходов, расходов, основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, процентов по займам и кредитам, разделному учету и «входному» НДС и гармонизации их бухгалтерского и налогового учета.

Рекомендуется для бухгалтеров и аудиторов, слушателей системы подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров и аудиторов, а также для студентов высших и средних специальных учебных заведений по специальности 060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», преподавателей и научных работников.

Содержание

Предисловие	5
Глава 1	7
1.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета доходов и расходов коммерческих организаций	7
1.2. Нормативное регулирование налогового учета доходов и расходов коммерческих организаций	18
Глава 2	23
2.1. Содержание доходов и расходов в системе бухгалтерского учета	23
2.2. Классификация доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете	27
2.3. Признание доходов и их бухгалтерский и налоговый учет	37
Конец ознакомительного фрагмента.	49

Ж. Г. Леонтьева, О. П. Гладких

Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов коммерческих организаций

Редакционная коллегия серии «Экономика и право»

А. Д. Ларионов (отв. ред.), В. Ф. Попондопуло (отв. ред.), Я. В. Соколов (отв. ред.), М. Т. Агаммедов, В. А. Ерофеева, В. Б. Ивашикевич, А. Е. Карлик, В. В. Ковалев, Э. И. Крылов, М. И. Кутор, К. К. Лебедев, В. Е. Леонтьев, Ж. Г. Леонтьева, А. И. Нечитайло, В. В. Патров, Н. В. Подольская, А. С. Селищев, А. А. Шапошников

Рецензенты:

В. А. Ерофеева, доктор экономических наук, профессор СПбГУЭФ

А. Д. Ларионов, доктор экономических наук, профессор СПбГУЭФ

© Ж. Г. Леонтьева, О. П. Гладких, 2003

© Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003

Предисловие

Достижение максимальных выгод от перехода страны на рыночные отношения и признания ее в качестве рыночно ориентированного промышленно развитого государства требуют кардинальных преобразований в нормативной базе управления деятельностью предприятий, включая создание научно обоснованной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В ходе реформирования бухгалтерского учета в нашей стране система нормативного его регулирования, формируемая под общим методологическим руководством Министерства финансов РФ, претерпела радикальные изменения. Дальнейшее развитие рыночных отношений в стране и соответствующей им экономико-правовой среды организаций, возникновение новых потребностей заинтересованных пользователей в учетной информации, активная работа по гармонизации отечественного бухгалтерского учета с международно признанной бухгалтерской практикой, и вместе с тем несогласованное реформирование систем бухгалтерского и налогового учета и другие факторы предъявляют все новые требования к системе нормативного регулирования в РФ. В этих условиях становятся, с одной стороны, понятными и объяснимыми содержащиеся в отдельных нормативных документах недостатки (несогласованность между собой отдельных нормативных документов; отсутствие формулировок, используемых в бухгалтерских стандартах понятий; нечеткость определения нового понятийного аппарата, труднодоступного для понимания; слабая теоретическая и практическая обоснованность и др.), с другой – обоснованными требования о необходимости совершенствования нормативного регулирования бухгалтерского учета в стране.

Недостатки действующих систем нормативного регулирования бухгалтерского и налогового учета и создаваемые ими барьеры препятствуют формированию стратегически и тактически обоснованного учетно-информационного обеспечения управления деятельностью предприятий, поиску и мобилизации резервов повышения эффективности предпринимательства, обеспечению выживаемости и развития организаций в условиях жесткой конкурентной борьбы, коммерческой тайны, инфляции и банкротства.

В свете наметившихся тенденций новое значение приобрел вопрос создания эффективной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, адекватной современным требованиям и условиям деятельности предприятий. Именно поэтому вопросы разработки новой Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.) стали объектом обсуждения заседаний Правительства РФ, Межведомственной комиссии по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности, Методологического совета по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ. В настоящее время подготовлены и широко обсуждаются три новых проекта Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, разработанные Минфином РФ, Минэкономразвития РФ, ФКЦБ России. Активное участие в разработке рекомендаций по дальнейшему развитию бухгалтерского учета и отчетности в России приняли МНС РФ, ЦБ РФ, Госкомстат России, Минобразования России, МПС России. К обсуждению проблем дальнейшего реформирования системы нормативного регулирования бухгалтерского учета подключились профессиональные объединения бухгалтеров, представители науки и практики.

Одной из актуальнейших задач дальнейшего реформирования бухгалтерского учета является совершенствование системы нормативного регулирования бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов коммерческих организаций.

Большое значение системы нормативного регулирования бухгалтерского учета доходов и расходов обусловлено тем, что в рыночной экономике целью каждого коммерческого предприятия является достижение прибыли, представляющей собой полученный им доход, уменьшенный на величину произведенных расходов.

Научно обоснованное формирование учетной информации о доходах и расходах предприятий служит не только основой определения прибыли, но и важным фактором роста эффективности его деятельности, поиска и мобилизации резервов ее повышения, обеспечения финансовой устойчивости и создания более стабильной базы для формирования доходной части государственного бюджета.

В условиях развернувшегося в стране обсуждения глобальных и жизненно важных для повышения роли бухгалтерского учета в России и управления деятельностью каждого предприятия проблем авторы книги не могли остаться безучастными к происходящему и не использовать счастливой возможности высказать свое мнение о проблемах, препятствующих эффективному управлению организацией, поделиться сомнениями, рассеять непонимание пользователями учетной информации ключевых моментов и предложить возможные пути устранения противоречий и недостатков действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского и налогового учета во благо науки и производства.

Глава 1

Система нормативного регулирования учета доходов и расходов в российской федерации

1.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета доходов и расходов коммерческих организаций

Основным документом, устанавливающим единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета доходов и расходов организаций в Российской Федерации, является Федеральный закон от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее по тексту – Закон о бухгалтерском учете). Согласно ст. 3 этого Закона в состав законодательных документов Российской Федерации о бухгалтерском учете также включаются другие федеральные законы, указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации. Основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

В состав федеральных законов, регулирующих бухгалтерский учет доходов и расходов, в первую очередь включаются Гражданский и Налоговый кодексы Российской Федерации.

Гражданский кодекс Российской Федерации (далее по тексту – ГК РФ) является основополагающим документом, регулирующим гражданско-правовые отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием. При этом предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке. Следовательно, именно гражданское законодательство активным образом участвует в формировании объектов бухгалтерского учета: имущества и обязательств организаций и хозяйственных операций, осуществляемых организациями в процессе их деятельности.

Что касается Налогового кодекса РФ (далее по тексту – НК РФ), то помимо важной роли этого документа при формировании информации об объектах бухгалтерского учета, его нормы прямо регулируют порядок учета доходов и расходов отдельных категорий субъектов предпринимательской деятельности. В частности, эти нормы определены для субъектов упрощенной системы налогообложения и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Налоговым кодексом РФ установлено, что организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном главой 26.2 НК РФ, а организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете. Следует отметить, что эти нормы не противоречат требованиям Закона о бухгалтерском учете. Так, согласно п. 2–3 ст. 4 Закона о бухгалтерском учете граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном

налоговым законодательством Российской Федерации. При этом организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено Законом.

Регулирование бухгалтерского учета доходов и расходов Президентом РФ в большинстве случаев осуществляется посредством выдачи им поручений иным федеральным органам исполнительной власти. В частности, процесс реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) осуществляется во исполнение Указа Президента РФ от 3 апреля 1997 г. № 278 «О первоочередных мерах по реализации Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию “Порядок во власти – порядок в стране (о положении в стране и основных направлениях политики Российской Федерации)”».

Согласно ст. 5 Закона о бухгалтерском учете общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации. Этот федеральный орган исполнительной власти регулирует бухгалтерский учет доходов и расходов как посредством самостоятельного издания актов в области бухгалтерского учета, так и делегированием своих полномочий Министерству финансов РФ.

Среди актов, регулирующих бухгалтерский учет доходов и расходов, изданных в рамках своей компетенции собственно Правительством РФ, особое место занимает Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283. Ее высокая значимость объясняется тем, что в соответствии с этой программой осуществляется реформирование бухгалтерского учета в Российской Федерации, одним из направлений которого является издание таких принципиально важных для формирования системы бухгалтерского учета доходов и расходов коммерческих организаций документов, как положения (стандарты) по бухгалтерскому учету.

Функция Министерства финансов Российской Федерации по методологическому руководству бухгалтерским учетом юридических лиц независимо от их организационно-правовой формы закреплена также в ст. 165 Бюджетного кодекса РФ. Особые полномочия Министерства финансов РФ в сфере методологического обеспечения бухгалтерского учета в коммерческих организациях установлены в Законе о бухгалтерском учете. Согласно ст. 5 Закона о бухгалтерском учете органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов Российской Федерации.

Таким образом, ст. 5 Закона о бухгалтерском учете закреплён приоритет Министерства финансов РФ перед другими органами, регулирующими бухгалтерский учет.

В отношении коммерческих банков необходимо отметить, что согласно Федеральному закону «О Центральном банке Российской Федерации» установление правил бухгалтерского учета и отчетности для банковской системы является прерогативой Центрального банка Рос-

сийской Федерации. Что касается других органов, которым законодательством Российской Федерации поручено ведение бухгалтерского учета, то их акты подлежат согласованию с Министерством финансов Российской Федерации. В частности, соблюдение этого требования обязательно для актов, регулирующих правила составления бухгалтерской отчетности и ведения бухгалтерского учета профессиональными участниками рынка ценных бумаг, издаваемых Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг. В соответствии с п. 4 ст. 42 Федерального закона от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг» такие правила устанавливаются ФКЦБ РФ совместно с Минфином РФ.

На современном этапе реформирования бухгалтерского учета в России в соответствии с МСФО, характеризующегося ростом потребностей заинтересованных пользователей в учетной информации, обновлением МСФО, наличием недостатков действующей нормативной базы бухгалтерского учета, введением специальной базы налогового учета, назрела объективная необходимость оценки состояния российского бухгалтерского учета и определения направлений его развития на среднесрочную перспективу.

Информация о цели, направлениях и состоянии процесса реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, в том числе о ходе выполнения мероприятий по реформированию бухгалтерского учета в России, установленных постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» и мерами по реализации в 2001–2005 гг. Программы реформирования бухгалтерского учета, одобренных Правительством Российской Федерации (письма Правительства РФ от 13 апреля 2001 г. № КА-П13–06573 и от 2 июня 2001 г. № МК-П13–09795), обсуждалась 17 января 2003 г. Межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности (приложение 1). Одним из решений, принятых по итогам обсуждения, явилось поручение (п. 5):

- Минэкономразвития России и заинтересованным министерствам и ведомствам подготовить и представить к 1 марта 2003 г. в Минфин России предложения по Концепции развития бухгалтерского учета в России на среднесрочную перспективу (2004–2006 гг.);

- Минфину России организовать обсуждение указанных предложений на очередном заседании Методологического совета по бухгалтерскому учету при Минфине России с широким участием бухгалтерской общественности, представителей бизнес-сообщества и научных кругов.

План мероприятий по подготовке экономики к переходу на международные стандарты финансовой отчетности, подготовленный Минфином России, обсуждался 23 января 2003 г. на заседании Правительства Российской Федерации. С учетом состоявшегося обсуждения представленных Минфином России материалов ему было поручено доработать их совместно с Минэкономразвития России, МАП России, ФКЦБ России с участием заинтересованных федеральных органов исполнительной власти и Банка России.

В соответствии с решением, принятым 15 мая 2003 г. на заседании Правительства РФ, разработаны и обсуждены на заседании Методологического совета по бухгалтерскому учету при Минфине РФ три проекта Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу Минфина РФ Минэкономразвития России (Приложение 2), ФКЦБ России, которые вынесены на всеобщее обсуждение.

В разработке рекомендаций по Концепции развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу приняли участие МНС РФ, ЦБ РФ, Госкомстат России, Минобразования России, МПС России.

Согласно проекту Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.) Минфина РФ важными ее направлениями являются: «Проведение комплекса мер по формированию российских стан-

дартов – положений по бухгалтерскому учету, в связи с уточнением действующей редакции МСФО. Требуется корректировка уже утвержденных положений по бухгалтерскому учету, разработка и утверждение новых, вытекающих из новой редакции МСФО с 1 января 2005 г. Особо стоит вопрос о создании понятийного аппарата-гlossария по нормативной базе бухгалтерского учета».

Эффективная система нормативного регулирования служит гарантом формирования качественной учетной информации, удовлетворяющей требованиям всех заинтересованных пользователей, развития управленческих аспектов бухгалтерского учета и его информационных возможностей, снижения рисков возникновения претензий со стороны фискальных органов.

Наиболее важным из числа документов, входящих в первый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, является Закон о бухгалтерском учете.

Данный документ в полной мере отвечал требованиям, предъявляемым действовавшим в момент его принятия условиям деятельности предприятий, продиктованным существовавшей экономико-правовой средой.

С момента вступления в силу Закона о бухгалтерском учете хозяйственные операции стали более многогранны, значительно изменилось гражданское и налоговое законодательство.

При подобных обстоятельствах нормы действующего Закона о бухгалтерском учете, наделяющие бухгалтерский учет преимущественно контрольными функциями и базирующиеся на устаревших принципах и стандартах, не дают возможности бухгалтерскому учету стать в полной мере основным источником информационного обеспечения для целей управления предприятиями. Устаревший закон тормозит формирование нормативной базы по бухгалтерскому учету.

Несмотря на то, что Закон о бухгалтерском учете регламентирует издание Министерством финансов Российской Федерации положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, устанавливающих принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности, изданные положения не должны противоречить концептуальным основам бухгалтерского учета, заложенным в Законе.

При издании стандартов Министерством финансов РФ принимались во внимание основные принципы и нормы международных стандартов финансовой отчетности, что в целом свидетельствует о более высоком, относительно Закона о бухгалтерском учете, качестве этих документов.

Однако совершенствование бухгалтерского учета «снизу», на уровне отдельных стандартов, не в полной мере адекватно потребностям реформирования, поскольку в ряде случаев изданные стандарты противоречат Закону о бухгалтерском учете, что существенно затрудняет их использование практикующими бухгалтерами. В частности, противоречия связаны с различиями в определении объектов учета, подходах к их оценке и др.

Согласно Закону о бухгалтерском учете он представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности¹³.

Доходы и расходы не поименованы прямо в составе объектов бухгалтерского учета, однако составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имуще-

ственном положении организаций и их доходах и расходах предусмотрено в качестве одной из целей законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

К основным документам, регулирующим бухгалтерский учет доходов и расходов, изданным Министерством финансов РФ, относятся:

- «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н;

- «Положение по бухгалтерскому учету “Доходы организации” ПБУ 9/99», утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н;

- «Положение по бухгалтерскому учету “Расходы организации” ПБУ 10/99», утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н;

- Положения (стандарты), регламентирующие бухгалтерский учет отдельных объектов. К этим документам, в частности, относятся Положение по бухгалтерскому учету основных средств (ПБУ 6/01), материально-производственных запасов (ПБУ 5/01) и др. Этими стандартами регулируется методология бухгалтерского учета объектов, отличных от доходов и расходов организаций. Однако полнота, достоверность, объективность и рациональность в учете доходов и расходов могут быть достигнуты лишь при соблюдении этих требований в учете других, связанных с ними учетных объектов;

- «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению», утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. Этот документ устанавливает схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, доходов и расходов, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете.

В соответствии с положениями по бухгалтерскому учету «Учет доходов организаций» (ПБУ 9/99) и «Учет расходов организаций» (ПБУ 10/99) объектами бухгалтерского учета помимо доходов и расходов выступают также экономические выгоды и капитал организаций. Это следует из определений доходов и расходов, содержащихся в данных документах.

Однако экономические выгоды и капитал организации отсутствуют в составе объектов бухгалтерского учета и не определены в Законе о бухгалтерском учете. Неопределенность содержания этих категорий препятствует формированию качественной учетной информации о размерах экономических выгод и капитала организаций и их изменениях. Это несоответствие объектов бухгалтерского учета, приведенных в Законе и стандартах, может быть устранено прежде всего путем гармонизации норм, содержащихся в этих документах.

Необходимо отметить, что в соответствии с проектом Закона «О бухгалтерском учете», подготовленным Институтом профессиональных бухгалтеров Российской Федерации, бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, *доходах и расходах* (курсив наш. – Авт.) организации и их изменении, формирующуюся путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций 99. Следует отметить, что совершенно справедливо в проект Закона вводится понятие «активы», отсутствующее как в ныне действующем Федеральном законе «О бухгалтерском учете», так и в ГК РФ. Однако термины «экономические выгоды» и «капитал» по-прежнему остаются нераскрытыми и в проекте Закона. Это свидетельствует о том, что проблема различий в определениях учетных объектов в Законе о бухгалтерском учете и стандартах актуальна и требует незамедлительного разрешения.

Несоответствие между Законом о бухгалтерском учете и стандартами существует также при оценке имущества и обязательств.

В соответствии со ст. 11 Закона о бухгалтерском учете оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления.

Начисление амортизации основных средств и нематериальных активов производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета 13.

В то же время стандартами по учету доходов и расходов, а также материально-производственных запасов предусмотрены и другие методы оценки (в случае приобретения по бартеру, в качестве вклада в уставный капитал и др.) В частности, особый порядок установлен для определения стоимости активов, получаемых по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами. Стоимость подобных активов определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов.

В частности, в соответствии со стандартом по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) предусмотрено, что «величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров)» 43.

Следует отметить, что приведенное выше положение стандарта расширительно толкует нормы Закона и должно быть включено в его текст.

В этом отношении более обоснованными являются нормы, предусмотренные в проекте Закона о бухгалтерском учете: «...стоимость активов, приобретенных по договору мены и в иных случаях исполнения обязательств неденежными средствами, определяется по стоимости активов, полученных или подлежащих получению организацией, при этом стоимость последних устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость активов, полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичных активов» 99.

В ходе проводимой в России реформы бухгалтерского учета многие российские стандарты приближены к МСФО. Однако некоторые из них характеризуются различиями, которые не во всех случаях могут быть признаны обоснованными.

В частности, неоднозначностью характеризуются подходы к оценке основных средств, предусмотренные Положением по бухгалтерскому учету основных средств (ПБУ 6/01) и МСФО-16 «Основные средства».

Различия в подходах к оценке основных средств представлены в Приложении 3.

Среди основных отличий в оценке основных средств между МСФО и ПБУ 6/01 можно выделить отсутствие в российском стандарте возможности системного использования при оценке основных средств метода оценки по справедливой стоимости, лежащего в основе применения большинства стандартов МСФО, в число которых входят: МСФО-16 «Основные средства», МСФО-2 «Запасы» и др.

Согласно МСФО-16 справедливая стоимость представляет собой сумму, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, осуществленной на общих условиях 132, с. 356.

Ближайшим синонимом этой категории стоимости является рыночная стоимость основных средств, по которой они оцениваются при получении по договору дарения (безвозмездно).

Остальные категории стоимости, используемые ПБУ 6/01, в большей своей части являются суррогатами справедливой стоимости.

Так, стоимость основных средств, полученных в качестве вклада в уставный капитал, определяется в соответствии с ПБУ 6/01 как денежная оценка их стоимости, согласованная учредителями (участниками) организации.

Между тем оценка, произведенная учредителями (участниками) организации, может быть признана оценкой по справедливой стоимости только в том случае, если она подтверждена независимым оценщиком, что в соответствии с гражданским законодательством РФ является обязательным далеко не во всех случаях.

Так, ст. 77 Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» установлена добровольность привлечения независимого оценщика при оплате имуществом (включая основные средства) акций дополнительной эмиссии акционерных обществ 14.

Что касается оценки основных средств при получении их в качестве оплаты по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, то категория стоимости, вводимая для этой цели ПБУ 6/01, далека от справедливой стоимости. Дело в том, что стандартом предписывается руководствоваться стоимостью, которую организация определяет в сравнимых обстоятельствах. Однако в данном случае, когда основные средства приобретаются путем мены на другое имущество, сравнимым обстоятельством является именно неденежность расчетов.

Известным обстоятельством является то, что стоимость продаваемых активов по договору мены выше стоимости аналогичных активов, оплачиваемой денежными средствами на величину затрат (потерь), которые возникают, как правило, в случае их прямой продажи.

Следовательно, в данном случае стоимость основных средств оказывается завышенной относительно их справедливой стоимости.

Это в большей части объясняется некорректным использованием формулировки «в сравнимых обстоятельствах». Вместо нее следовало использовать понятия «на рыночных условиях» либо вообще упростить ее до действующей в МСФО-16.

Кроме того, следует иметь в виду, что существующий профессиональный уровень учетных работников в Российской Федерации не позволяет им определить сравнимость

обстоятельств и связанные с ней корректировки к стоимости. Адекватно определить эти категории могут только независимые оценщики.

До вступления в силу ПБУ 6/01 возможность проведения переоценки основных средств и ее правила в значительной степени регламентировались государством вследствие серьезного влияния переоценки на налогообложение, в первую очередь прибыли и имущества.

Соответственно, хозяйствующие субъекты воспринимали переоценку именно как инструмент налогового планирования, а не как способ приведения стоимости основных средств, по которой они отражались в бухгалтерском балансе, до их рыночной (справедливой) стоимости.

Понятие «рыночная стоимость» используется в качестве синонима понятия «справедливая стоимость», приведенного к МСФО, вследствие схожести их наполнения в соответствии с законодательством РФ и отсутствия определения «справедливой стоимости» как в действующей системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, так и в гражданском законодательстве РФ.

Определение рыночной стоимости содержится в Федеральном законе от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации».

Согласно ст. 3 настоящего Закона под рыночной стоимостью объекта оценки понимается наиболее вероятная цена, по которой данный объект оценки может быть отчужден на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства, т. е. когда:

- одна из сторон сделки не обязана отчуждать объект оценки, а другая сторона не обязана принимать исполнение;
- стороны сделки хорошо осведомлены о предмете сделки и действуют в своих интересах;
- объект оценки представлен на открытый рынок в форме публичной оферты;
- цена сделки представляет собой разумное вознаграждение за объект оценки, и принуждения к совершению сделки в отношении сторон сделки с чьей-либо стороны не было;
- платеж за объект оценки выражен в денежной форме¹².

При проведении переоценки коммерческим организациям было позволено определять исключительно восстановительную стоимость (стоимость замещения), представляющую собой стоимость точной копии (аналога) переоцениваемого объекта основных средств. При этом значительное количество переоценок осуществлялось путем применения индексов, утвержденных Госкомстатом РФ, и только переоценку по состоянию на 01.01.1997 г. было разрешено осуществлять с привлечением независимых оценщиков.

Однако даже привлечение независимых оценщиков в данной ситуации не решает проблемы определения рыночной стоимости основных средств, поскольку они лишены возможности определять функциональное и экономическое устаревание основных средств и, соответственно, производить корректировку начисленной амортизации. Нормы, по которым осуществлялось начисление амортизации в целях бухгалтерского учета и налогообложения линейным способом (остальные способы, предусмотренные ПБУ 6/98, не применялись из-за неучета их в целях налогообложения, что носило спорный характер), установленные постановлением Совмина СССР № 1072 от 22.10.1990 г. 83, учитывали только физический износ объектов основных средств. Использование их на практике увеличивало период начисления амортизации, отдаляя его от действительного срока полезного использования основных средств.

В сложившейся ситуации чрезвычайно важным представляется сближение стоимости основных средств, по которой они отражены в бухгалтерском балансе, с их справедливой

стоимостью, что должно было получить развитие в Законе о бухгалтерском учете и стандарте по бухгалтерскому учету основных средств.

Однако ПБУ 6/01 в очередной раз предписывает при проведении переоценки определять только (текущую) восстановительную стоимость путем индексирования либо прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. К документальному подтверждению рыночных цен приравниваются и отчеты независимых оценщиков.

Проведение переоценки подобным образом не дает возможности сформировать правильное представление о действительной стоимости основных средств, снижает ценность бухгалтерского баланса как источника информации о стоимости активов организации и качество управленческих решений, принятых на основе этого баланса.

Таким образом, чрезвычайно важным представляется скорейшее введение возможности оценки объектов основных средств по рыночной (справедливой) стоимости путем внесения соответствующих норм в Закон о бухгалтерском учете и ПБУ 6/01. В течение переходного периода возможно введение способа оценки основных средств по справедливой стоимости в качестве альтернативного подхода.

Это позволит резко повысить ценность бухгалтерского баланса как источника информации для принятия управленческих решений и гармонизировать бухгалтерский учет основных средств по российским стандартам и МСФО.

Согласно «Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», утвержденной постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283, основной целью реформирования системы бухгалтерского учета определено приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности 28. Перечень МСФО, действующих по состоянию на 01.01.2002 г., представлен в Приложении 4.

«Совершенно очевидно, – пишут Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева, – что методология бухгалтерского учета, сложившаяся в различных странах, сближается, и, может быть, настанет такой день, когда она станет общей, если не для всех, то, по крайней мере, для многих стран. Россия уже достаточно давно стремится сблизить свой учет с требованиями международных бухгалтерских стандартов. Однако отношение к этому движению в различных профессиональных кругах России неоднозначное. И тут следует выделить две группы, условно их можно назвать *постепеновцы* и *нетерпеливцы*. Первые хотят шаг за шагом приблизиться к идеям МСФО, вторые – сделать все в один день. В обоих подходах цели общие и хорошие, но методы неодинаковые. Бухгалтер прежде всего должен усвоить те различия, которые существуют между сложившейся нашей системой учета и теми идеями, которые лежат в основе международных стандартов. Однако ни *постепеновцы*, ни *нетерпеливцы* не хотят понять суть проблемы. Они упрощают ее, полагая, что достаточно приказать, и все будет сделано.

К *постепеновцам* относятся бухгалтеры, которые вынуждены переводить отечественный учет на новые рельсы, к *нетерпеливцам* – те, кто мечтает об этом. Первые – это профессиональные бухгалтеры, как правило, или плохо, или совсем не знающие английского языка, вторые – это современные молодые люди, не знающие или плохо знающие азбуку отечественной бухгалтерии. И те, и другие искренне полагают, что МСФО – это нечто вроде новой инструкции по бухгалтерскому учету. Вели учет так, теперь будут вести его по-другому, только первые не хотят торопиться, а вторые торопятся. Однако суть проблемы состоит в том, что в каждой стране свои условия, свои особенности, свой менталитет и работают разные люди, с разными привычками, взглядами, навыками, с разной, а иногда с очень разной культурой» [143, с. 613].

При этом качество отдельных МСФО не безупречно и они сами нуждаются в совершенствовании. Среди недостатков МСФО можно выделить несовершенство их терминологии, в частности определений доходов и расходов организаций.

Следовательно, для успешного реформирования бухгалтерского учета необходимо использовать собственный положительный опыт, накопившийся в отечественном бухгалтерском учете. В этой связи нельзя не согласиться с доктором экономических наук П. С. Безруких, который отмечает, что: «...было бы более правильно говорить не о реформировании бухгалтерского учета в Российской Федерации, а о гармоничном использовании тех рациональных новшеств, которые имеются в международных стандартах, и тех принципов, положений и правил из арсенала, накопленного при совершенствовании учета на предприятиях и в организациях нашей страны. Во многом это касается и действующего законодательства в области гражданского, трудового, налогового, финансового, банковского права. Предавать забвению то положительное, что накоплено и используется в российском бухгалтерском учете, ради западного опыта, иногда весьма спорного и противоречивого, несправедливо» 106].

В числе недостатков действующих нормативных документов, создающих проблемы в организации учета доходов и расходов коммерческих организаций, нельзя не отметить неоднозначность их подходов к одним и тем же учетным объектам. В частности, такими различиями характеризуются признаки, определяющие возможность учета активов в составе нематериальных, установленные следующими нормативными документами:

- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом МФ РФ от 29 июля 1998 г. № 34н;
- Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным письмом МФ РФ от 12 декабря 1993 г. № 160;
- Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденным приказом МФ РФ от 16 октября 2000 г. № 91н.

Согласно ПБУ 14/2000 и Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности лицензии, действующие в течение периода, превышающего 12 месяцев, не относятся к нематериальным активам, а по Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций – они прямо поименованы среди активов, включаемых в состав нематериальных.

В этом случае практикующие бухгалтеры при квалификации лицензий, действующих в течение периода, превышающего 12 месяцев, сталкиваются с дилеммой – нормами какого из документов руководствоваться? Неопределенность сложившейся ситуации усугубляется тем, что эти документы изданы одним и тем же органом.

Министерством финансов РФ в письме от 23 августа 2001 г. № 16–00–12/15 предприятия попытка разрешить сложившуюся коллизию права путем применения к иерархии нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет, один из основных принципов гражданского законодательства, заимствованный из римского права, – «*lex posterior derogat priori*» («позднейшим законом отменяется более ранний»), т. е. приоритет нормативного акта, вступившего в силу позже. Однако применение принципов как гражданского законодательства, так и римского права не регламентировано Законом о бухгалтерском учете.

Для решения проблем, аналогичных приведенной выше, рекомендуется, в первую очередь, анализировать противоречащие друг другу документы на предмет их регистрации в Министерстве юстиции Российской Федерации.

Правилами подготовки и государственной регистрации нормативных актов, издаваемых федеральными органами исполнительной власти, утвержденными постановлением Правительства РФ от 13.08.1997 г. № 1009, определено, что государственной регистрации в Министерстве юстиции РФ подлежат нормативные правовые акты, затрагивающие права,

свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций, имеющие межведомственный характер, независимо от срока их действия, в том числе акты, содержащие сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера.

Определение нормативного правового акта содержится в постановлении Государственной Думы от 11.11.1996 г. № 781-П ГД, согласно которому нормативный правовой акт определяется как письменный официальный документ, принятый (изданный) в определенной форме правотворческим органом в пределах его компетенции и направленный на установление, изменение или отмену правовых норм. При этом под правовой нормой принято понимать общеобязательное государственное предписание постоянного или временного характера, рассчитанное на многократное применение.

Таким образом, в случае если один из противоречащих друг другу актов, изданных одним и тем же органом, зарегистрирован в Минюсте РФ, его нормы имеют превалирующий характер над нормами другого. В рассматриваемом случае таким актом является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, зарегистрированное в Минюсте РФ 27.08.1998 г. № 1598. ПБУ 14/2000 и Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций в Минюсте РФ не зарегистрированы. В случае если наблюдается противоречие актов, изданных одним и тем же органом (Министерством финансов РФ), оба из которых зарегистрированы (или не зарегистрированы) в Минюсте РФ, решение проблемы следует искать не в применении в сложившейся ситуации общепринятых норм гражданского законодательства, а на уровне профессионального мнения бухгалтера. Это означает, что в подобном случае главный бухгалтер организации вправе самостоятельно определить, нормами какого из документов он предпочитает руководствоваться, оформив это справкой бухгалтера или иным аналогичным документом. Целесообразным является закрепление подобных норм в учетной политике организации.

Учетная политика организации является одним из наиболее важных документов, регулирующих бухгалтерский учет доходов и расходов в рамках организации. При этом учетная политика организации в соответствии с п. 3 ст. 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете» должна основываться на нормах законодательства о бухгалтерском учете и нормативных актов органов, регулирующих бухгалтерский учет.

1.2. Нормативное регулирование налогового учета доходов и расходов коммерческих организаций

С 1 января 2002 г. вступила в силу глава 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации, которая вкупе с остальными его главами, включая первую его часть, является основополагающим документом, регулирующим налоговый учет доходов и расходов организаций.

Статьей 313 НК РФ установлено, что организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Статьей 1 НК РФ в состав актов законодательства о налогах и сборах отнесены также федеральные законы, законы и иные нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления, принятые в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Так, согласно НК РФ субъекты РФ лишены права вводить самостоятельные налоговые льготы по уплате налога на прибыль, являющегося федеральным налогом, за исключением возможности понижения его ставки для отдельных категорий налогоплательщиков в отношении доли налога на прибыль, зачисляемой в бюджеты субъектов Российской Федерации. При этом указанная ставка не может быть ниже 12 % (при исходной ставке 16 %).

Среди иных федеральных законов, регулирующих налоговый учет доходов и расходов организаций, особое положение занимает вводный закон к главе 25 НК РФ (Федеральный закон от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ). Этот документ уточняет период вступления в силу отдельных положений главы 25 НК РФ, а также порядок применения норм действовавшего до вступления в силу главы 25 НК РФ законодательства о налоге на прибыль. В частности, это актуально для льгот по налогу на прибыль для предприятий малого бизнеса, сельскохозяйственных предприятий и др.

В соответствии со ст. 4 НК РФ федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления, органы государственных внебюджетных фондов в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. К такого рода документам относятся, например, нормативные акты Государственного таможенного комитета Российской Федерации, при издании которых он, в свою очередь, руководствуется таможенным законодательством Российской Федерации. Документом этого уровня является также постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», и другие аналогичные документы.

Что касается нормативных документов в области налогового учета доходов и расходов, издаваемых государственными органами, то сфера их действия существенно ограничена. Согласно ст. 4 НК РФ Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, Министерство финансов Российской Федерации, Государственный таможенный комитет Российской Федерации, органы государственных внебюджетных фондов издают обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах.

Однако сложный для понимания и осуществления и противоречивый характер ряда норм главы 25 НК РФ, а также ориентация налоговых органов при проведении проверок

правильности исчисления налогоплательщиками облагаемой базы по налогу на прибыль на требования документов, изданных МНС РФ и другими фискальными органами, вынуждают коммерческие организации принимать во внимание содержание этих документов.

Начисленные и уплаченные налоги, с одной стороны, являются фактами хозяйственной жизни коммерческих организаций, с другой – одним из видов экономических отношений организаций с государством, которые регулируются налоговым законодательством. Эти факты, характеризующие экономические и юридические отношения организаций и государства, подлежат отражению в бухгалтерском учете. А налоговая система объективно оказывает и будет оказывать влияние на методологию формирования учетной информации. Однако динамичное развитие налоговой системы и нормативного регулирования бухгалтерского учета в условиях рыночных отношений сопровождалось несогласованностью и противоречивостью их норм, оказывавших негативное влияние на качество учетной информации и эффективность принимаемых управленческих решений.

Уже в первые годы проводимых реформ методология бухгалтерского учета стала испытывать угнетающее и разрушающее влияние налоговой системы. Именно в эти годы в России зародилась идея о разделении бухгалтерского учета на два вида: бухгалтерский и налоговый. В своем стремлении решить задачу обеспечения собираемости налогов налоговые органы, превышая свои полномочия, активно и настойчиво вмешивались в методологию бухгалтерского учета организаций, подвергая сомнению обоснованность используемых в бухгалтерском учете традиционных понятий счетов и записей на них. Сложность для понимания и беспощадность налоговой системы способствовали тому, что развитие бухгалтерского учета осуществлялось односторонне, по пути усиления его налоговой функции в ущерб управленческой, и было направлено на удовлетворение интересов лишь одного из пользователей учетной информации – налоговых органов. Несмотря на это, благодаря свойственной бухгалтерскому учету универсальности его методология обеспечивала удовлетворение интересов налоговых органов в пределах единой его системы.

С особой силой негативные последствия несогласованности и противоречивости норм налоговой системы и нормативного регулирования бухгалтерского учета стали проявляться с вступлением в действие главы 25 НК РФ.

Введение системы налогового учета, его параллельное ведение с бухгалтерским учетом, новый понятийный аппарат, с помощью которого традиционным понятиям отечественного бухгалтерского учета стало придаваться новое значение, разные классификации доходов и расходов организаций и условия их признания способствовали возникновению серьезных проблем в управлении коммерческими организациями и научному и практическому поиску путей их решения.

Дело в том, что параллельное ведение бухгалтерского и налогового учета связано с увеличением трудоемкости учетных работ, повышением затрат на формирование учетной информации, возрастанием рисков возникновения учетных ошибок и связанных с ними налоговых последствий. Все это в конечном итоге стало оказывать сдерживающее влияние на развитие бизнеса и повышение его эффективности, поставило под сомнение роль бухгалтерского учета в системе управления организацией и послужило толчком к возобновлению дискуссии о целесообразности и обоснованности введения специального налогового учета, его отличиях от бухгалтерского, механизме их взаимосвязи и путях преодоления имеющихся проблем.

Так, по вопросу о целесообразности и правомерности ведения налогового учета в учетной литературе сложилось несколько противоположных точек зрения.

Одни авторы утверждают, что такое деление является необоснованным. Бухгалтерский учет, по их мнению, являясь функцией управления, способен удовлетворять интересы разных ее пользователей, в том числе и налоговых органов, необходимой для управления фак-

тической информацией. С этой целью необходимо развивать управленческие и налоговые функции учета. В этой связи отдельные авторы отмечают, что бухгалтерский учет, удовлетворяя интересы в учетной информации лишь одного из его пользователей – налогового органа, ослабил свои позиции и не в полной мере отвечает принципам нейтральности и полезности.

Другие авторы, напротив, признают правомерность выделения налогового учета, обосновывая свою позицию законодательным характером введения налогового учета и разной целевой направленностью этого вида учета.

Однако бухгалтерский и налоговый учет имеют ряд различий в квалификации и оценке отдельных видов доходов и расходов организаций, а также активов и обязательств организации. В частности, имеют место различия при формировании первоначальной стоимости основных средств для целей начисления амортизации, учете в качестве расходов процентов по займам и кредитам и др. Это приводит к необходимости, с одной стороны, ведения учета одного и того же объекта одновременно в системе бухгалтерского и налогового учета, а также формирования двух учетных политик организации (в целях бухгалтерского учета и в целях налогообложения), с другой – гармонизации норм бухгалтерского и налогового учета в сфере их практического использования. Министерством финансов РФ осуществлена значительная работа в этом направлении, выразившаяся в издании Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденного приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н. Однако этот стандарт не может решить всех проблем, имеющих место в учете доходов и расходов коммерческих организаций.

Некоторые авторы высказывают мнение о нецелесообразности одновременного существования двух систем учета и, как следствие, об отказе от ведения бухгалтерского учета в пользу налогового. Среди основных причин подобного отказа ими выделяется способность налогового учета в отличие от бухгалтерского предоставлять больший объем информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия и ее результатах.

Однако такая точка зрения носит дискуссионный характер. В пользу этого необходимо привести следующие аргументы.

В соответствии с Федеральным законом РФ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных организацией в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Система налогового учета организуется предприятием самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т. е. применя-

ется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для организаций-налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

При организации налогового учета на предприятии следует иметь в виду, что Налоговым кодексом РФ организация налогового учета предусмотрена исключительно для целей исчисления налога на прибыль предприятий и организаций.

Для остальных налогов, таких, как налог на добавленную стоимость, акцизы и другие, действует общий порядок определения налоговой базы, изложенный в ст. 54 Налогового кодекса РФ.

Так, в соответствии со ст. 54 НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению или связанных с налогообложением.

Дополнительным подтверждением важности бухгалтерского учета как источника информации для целей налогообложения является то, что Налоговым кодексом РФ предусмотрены санкции в виде штрафов за грубое нарушение учета доходов и (или) расходов и объектов налогообложения.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения при этом понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Таким образом, роль бухгалтерского учета как основного источника информации для исчисления налогов и сборов достаточно высока.

В соответствии со ст. 313 НК РФ данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

Источниками данных налогового учета являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;
- период (дату) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Результаты анализа норм Налогового кодекса РФ, касающихся организации налогового учета, дают все основания полагать, что в качестве первичного документа как исходного источника информации принимается первичный учетный документ.

Описание требований к оформлению первичных учетных документов предусмотрено в ст. 9 «Первичные учетные документы» Федерального Закона РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г.

Таким образом, Налоговый кодекс не вводит в экономико-хозяйственную практику понятие «первичный учетный документ для целей налогового учета», а использует в качестве исходного источника информации первичные документы бухгалтерского учета. Сбор и раскрытие большего объема информации для налогового учета, нежели для бухгалтерского, базирующихся на одних и тех же источниках информации, принципиально невозможен. А довод о том, что налоговый учет позволяет получить больше информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия, нежели предоставляет бухгалтерский учет, необоснован.

Возвращаясь к вопросу о нормативном регулировании налогового учета доходов и расходов отметим, что особое место в этой сфере занимает арбитражная практика. Несмотря на то, что правовая система в Российской Федерации не является прецедентной, различие в трактовках Налогового кодекса РФ налогоплательщиками и фискальными органами, следствием которых во многих случаях является применение к налогоплательщикам мер налоговой ответственности, оспариваемых последними в суде, влечет за собой необходимость окончательного толкования норм НК РФ судебными органами. Особая актуальность многих вопросов и, как следствие, значительное число налоговых споров по ним влечет за собой выработку рекомендаций по этим вопросам Высшим Арбитражным Судом РФ. При этом, несмотря на рекомендательный характер данных документов, их значение для организаций чрезвычайно высоко. Это объясняется тем, что при решении конфликтных ситуаций, связанных с порядком исчисления налогов и сборов в порядке арбитражного разбирательства, арбитражный суд будет руководствоваться содержанием рекомендаций по конкретному вопросу, выработанных Высшим Арбитражным Судом РФ. По отдельным вопросам, в отношении которых подобные рекомендации отсутствуют, следует анализировать практику разрешения споров окружными арбитражными судами, в частности Федеральным Арбитражным судом Северо-Западного округа.

Глава 2

Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов коммерческих организаций

2.1. Содержание доходов и расходов в системе бухгалтерского учета

С момента государственной регистрации коммерческой организации как юридического лица у нее возникает право на осуществление предпринимательской деятельности.

Согласно ст. 2 Гражданского кодекса РФ под «предпринимательской деятельностью» понимается «самостоятельная, осуществляемая на свой риск, деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке» 3.

Следовательно, уже на этапе формирования понятийного аппарата гражданское законодательство определяет в качестве основной цели деятельности коммерческой организации получение прибыли, являющейся мерой эффективности ее деятельности.

Именно показатель прибыли наиболее полно характеризует результаты деятельности коммерческой организации, служит исходным элементом для анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятий, позволяет определить потенциал коммерческой организации как объекта для инвестиций и характеризует качество работы менеджмента организации. Прибыль коммерческих организаций в ее экономическом понимании характеризуется разностью между полученными доходами организации и расходами, понесенными для получения доходов. Это понимание прибыли разделяется международными стандартами финансовой отчетности, выделяющими доходы и расходы организаций в качестве элементов, непосредственно связанных с измерением прибыли организации 132, с. 50. В условиях рыночной экономики доходы и расходы являются важнейшими факторами, определяющими достоверность формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете и отчетности. От обоснованности методологии их формирования зависят основные показатели, характеризующие финансовое состояние предприятия, к которым, в частности, относятся рентабельность чистых активов, собственного капитала и др.

Для обеспечения учета доходов и расходов коммерческих организаций Министерством финансов РФ во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в РФ в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности были утверждены Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации (ПБУ 9/99)» и Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации (ПБУ 10/99)».

Основной целью издания этих документов, заложенной в Программе реформирования бухгалтерского учета, являлось приведение национальной системы учета доходов и расходов в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности.

Однако эти стандарты наряду с достоинствами имеют недостатки и нуждаются в совершенствовании.

В соответствии с ПБУ 9/99 «доходами» организации признается «увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Понимание сути формулировки «...увеличение экономических выгод... приводящее к увеличению капитала...», положенной в основу определения доходов, прежде всего требует установления содержания понятия «расходы».

«Расходами» организации в соответствии с ПБУ 10/99 признается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» 44.

В этой связи нельзя не согласиться с утверждениями ученых (И. И. Мазуровой, С. А. Николаевой, Г. Ф. Сысоевой и др.), занимающихся исследованием проблем учета доходов и расходов, что бесспорными достоинствами вышеприведенных формулировок являются их зеркальность и методологическая корректность (доходы и расходы «признаются», а не «являются»), устанавливающая границы их использования (в целях бухгалтерского учета).

Вместе с тем определение понятий «доходы» и «расходы» организаций несколько отличается от их определения, впервые приведенного в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (далее по тексту – Концепция), одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 г. Концепция определяет основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране, и призвана:

- быть основой разработки новых и пересмотра действующих нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- быть основой принятия решений по вопросам, еще не урегулированным нормативными актами;
- помогать потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности;
- обеспечивать специалистов, занятых регулированием бухгалтерского учета, информацией о подходах, используемых при проведении этой работы.

Концепция не заменяет никакие нормативные акты по бухгалтерскому учету.

Согласно Концепции «доходом» признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников, а «расходом» признается соответственно уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников) 74.

При сравнении определений «доходы» и «расходы», содержащихся в вышеназванных документах, обращает на себя внимание то обстоятельство, что, в отличие от Концепции, в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 увеличение или уменьшение экономических выгод признается лишь в результате: поступления/выбытия активов и (или) погашения/возникновения обязательств. В этой связи нельзя не согласиться с мнением ученых, утверждающих, что такой подход сужает содержание понятий «доходы» и «расходы», так как не включает изменений экономических выгод, обусловленных изменением стоимости объектов (например, результатов переоценки и создаваемых оценочных резервов).

Следует отметить, что в отличие от ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 Концепция также дает определение капитала организации, который представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности.

Отличие определений понятий «доходы» и «расходы» в тексте ПБУ 9/99 и 10/99 от заложенных в Концепции обусловлено общей тенденцией сближения терминологического аппарата российских стандартов по бухгалтерскому учету и МСФО.

МСФО определяют понятия «доходы» и «расходы» организации в нескольких документах. Согласно Принципам подготовки и представления финансовой отчетности, определяющим основополагающие положения в отношении подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей, не являющихся стандартами, но содержащих концептуальные основы их издания, определяют доходы и расходы следующим образом.

Доходом организации является приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Расходом организации является уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала 132, с. 50–51.

Помимо Принципов понятие «доходы» организации определяется в МСФО-14 «Сегментная отчетность» как валовой приток экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной деятельности компании, когда такой приток приводит к увеличению капитала, иному, чем за счет взносов акционеров 132, с. 306.

Таким образом, определение доходов и расходов в российских стандартах по бухгалтерскому учету приближено к их определению, содержащемуся в МСФО, и раскрывается с позиций экономической выгоды и капитала организации.

Однако определения этих понятий (экономической выгоды, капитала организации) отсутствуют как в Законе о бухгалтерском учете, устанавливающем единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, так и в бухгалтерских стандартах. В МСФО содержится определение понятия «капитал» как доли в активах компании, остающейся после вычета всех ее обязательств. Определение же понятия «экономические выгоды» организации аналогично российским нормативным документам в них отсутствует.

Неопределенность понятия «экономические выгоды» создает определенные проблемы в учете доходов и расходов. Это объясняется тем, что практикующие учетные работники не смогут однозначно определить, является ли то или иное поступление (выбытие) доходом (расходом) или нет. Наличие подобного обстоятельства снижает ценность принятых стандартов по бухгалтерскому учету доходов и расходов.

Определение понятия «будущие экономические выгоды» содержится в Концепции бухгалтерского учета, но оно не бесспорно. Так, под «будущими экономическими выгодами» в ней понимается потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию. Согласно Концепции объект имущества принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть:

- использован обособленно или в сочетании с другим объектом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обменян на другой объект имущества;
- использован для погашения кредиторской задолженности;
- распределен между собственниками организации.

Материально-вещественная форма объекта и юридические условия его использования не являются единственным критерием определения имущества 74.

Дискуссионный характер приведенного определения обусловлен узостью возможных условий притока денег или их эквивалентов в организацию, его ограниченностью исключительно объектами имущества, зависимостью их поступлений от потенциальных возможностей. Состав факторов, прямо или косвенно способствующих притоку денежных средств

или их эквивалентов, значительно шире его состава, определенного Концепцией. Приток денежных средств или их эквивалентов в организацию обеспечивается не только использованием имущества, но и рядом других факторов, среди которых выделяются профессиональный уровень работников, эффективность и качество менеджмента организации и др.

Не случайно как зарубежная, так и отечественная практика осуществления оценочной деятельности в области оценки бизнеса организаций вводит поправочные коэффициенты на наличие данных факторов, поскольку, в частности, высокое качество менеджмента способно обеспечить больший приток денежных средств в организацию, и, соответственно, увеличить стоимость бизнеса.

При данных обстоятельствах определение понятия «будущие экономические выгоды», установленное в Концепции, не соответствует ее фактическому содержанию, что не позволяет использовать ее при определении доходов и расходов и влечет за собой необходимость выработки определения, наиболее полно характеризующего суть экономической выгоды. Для этого обратимся к определению понятия «выгода».

Словарь русского языка по ред. С. И. Ожегова определяет выгоду как «пользу, преимущество»¹⁴⁰. Ближайшим синонимом к пользе или преимуществу применительно к производственно-хозяйственной деятельности предприятия является его прибыль. Именно прибыль организации в обобщенном виде отражает все стороны ее производственно-хозяйственной деятельности, ее преимущества и недостатки и, в конечном итоге, ее экономическую выгоду. Величина прибыли предприятия определяет конкурентные преимущества этого предприятия, его положение на рынке. Все виды инвестиций организации, как в приобретение имущества, так и в своих работников, включая их обучение, стажировки и иные формы инвестиций, обусловлены именно стремлением получить большую прибыль, упрочить свое положение на рынке, получить конкурентные преимущества по сравнению с другими организациями.

Вышеприведенные аргументы подтверждают предположение о необходимости замены понятия «экономическая выгода» понятием «прибыль» и возможности уточнения понятий «доходы» и «расходы» организации как в российских стандартах, так и в МСФО.

Доходами организации, на наш взгляд, следует признавать увеличение прибыли организации в течение отчетного периода, происходящее в форме получения или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала.

Под «расходами» организации, на наш взгляд, следует понимать уменьшение прибыли в течение отчетного периода, происходящее в форме выбытия или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала.

2.2. Классификация доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете

Согласно ПБУ 9/99 43 доходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) операционные доходы;
- в) внереализационные доходы.

Согласно ПБУ 9/99 доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями. К прочим поступлениям относятся также чрезвычайные доходы.

Следует отметить, что в учетной литературе достоинства и недостатки такой классификации доходов получили достаточно широкое обсуждение. Вместе с тем было бы ошибочным полагать, что в решение этой проблемы внесена ясность.

Признание поступлений доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями осуществляется организациями самостоятельно с учетом требований ПБУ 9/99.

В соответствии с п. 5 ПБУ 9/99 доходом от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее – выручка).

По отдельным видам деятельности организации поступления, связанные с ними, могут быть признаны выручкой или прочими поступлениями (операционные доходы). К таким видам деятельности относятся:

- 1) предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
- 2) предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- 3) участие в уставных капиталах других организаций.

Признание поступлений (арендной платы; лицензионных платежей, включая роялти; дивидендов, процентов) от этих трех видов деятельности в качестве выручки и, соответственно, доходов от обычных видов деятельности в ПБУ 9/99 ставится в зависимость от принадлежности их к предмету деятельности организации.

В этой связи нельзя не согласиться с мнением известных ученых, утверждающих, что «некоторые бухгалтеры неправильно понимают понятие “обычная деятельность”, относя к нему виды деятельности, которые перечислены в уставе (см. “Московский бухгалтер”). Но в уставе могут быть упомянуты такие виды деятельности, которыми организация или никогда не занималась, или занималась очень редко, и поэтому эти виды деятельности не могут быть отнесены к обычным. Отсюда вывод: бухгалтер может решить, какими видами деятельности обычно занимается организация, опираясь только на свое профессиональное суждение» [143, с. 499].

Согласно п. 2 ст. 52 Гражданского кодекса Российской Федерации предмет и цели деятельности юридического лица должны быть определены в учредительных документах некоммерческих организаций и унитарных предприятий, а в предусмотренных законом случаях и других коммерческих организаций. Предмет и определенные цели деятельности коммерческой организации могут быть предусмотрены учредительными документами и в случаях, когда по закону это не является обязательным.

«В соответствии со ст. 65 Федерального закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ “Об акционерных обществах” к исключительной компетенции совета директоров (наблюдательного

совета) акционерного общества относится определение приоритетных направлений деятельности общества. Исполнительный орган общества (единоличный – директор, генеральный директор или коллегиальный) должен организовать выполнение решений общего собрания акционеров и совета директоров (наблюдательного совета) общества. В компетенцию исполнительного органа общества включаются все вопросы руководства текущей деятельностью общества, за исключением вопросов, отнесенных к исключительной компетенции общего собрания акционеров или совета директоров (наблюдательного совета) общества (п. 2 ст. 69 Закона от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ). Следовательно, определять направления деятельности, которые являются основными, может либо совет директоров, либо исполнительный орган акционерного общества. На предприятиях, организационно-правовая форма которых отличается от акционерных обществ, компетенция тех или иных органов может быть установлена в уставе» [143, с. 499].

Вместе с тем, согласно разъяснению руководителя департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ А. С. Бакаева, при определении предмета деятельности, с целью квалификации дохода в качестве дохода от обычного вида деятельности, организация должна руководствоваться принципом существенности. Впервые этот принцип был сформулирован в приказе Минфина РФ от 12.11.1996 г. № 97 «Инструкция о порядке заполнения форм годовой отчетности». Впоследствии он получил применение в Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и других нормативных документах. В настоящее время содержание этого принципа установлено в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина РФ от 28.06.2000 г. № 60н: «Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения».

Согласно п. 4 этого документа существенным признается показатель, отношение которого к общему итогу соответствующих данных составляет не менее пяти процентов. Пятипроцентный порог существенности предлагается к применению в организациях и письмом Министерства финансов РФ № 04–05–11/71 от 24.09.2001 г. Однако определение предельного значения существенности доходов находится в компетенции самой организации, которая вправе устанавливать иной ее порог, отличный от пятипроцентного. В соответствии с п. 11 ПБУ 1/98 определенный организацией порог существенности должен быть раскрыт в ее учетной политике как способ, существенно влияющий на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Следовательно, доходы по трем вышеназванным видам деятельности, удовлетворяющие требованиям уставной деятельности и существенности, относятся к доходам от обычных видов деятельности. В противном случае они признаются операционными доходами.

Как уже отмечалось, в состав доходов организации наряду с доходами от обычных видов деятельности входят операционные и внеоперационные доходы. Однако до сих пор в ПБУ 9/99 не определен критерий их деления.

Так, согласно п. 7 и 8 ПБУ 9/99: «7. Операционными доходами являются:

поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам) (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

8. Внереализационными доходами являются:

штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

поступления в возмещение причиненных организации убытков;

прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

курсовые разницы;

сумма дооценки активов;

прочие внереализационные доходы».

Приведенная классификация доходов подвергалась обоснованной критике в учетной литературе. В частности, в качестве ее недостатков отмечались следующие:

– отсутствие в ПБУ 9/99 принципов классификации;

– операционным доходам должны соответствовать операционные расходы. Однако состав последних, представленный в ПБУ 10/99, является открытым, так как включает в свой состав «прочие операционные расходы».

Некоторые авторы, исходя из экономического содержания всей совокупности перечисленных в стандарте операционных расходов, приходят к обоснованному выводу о том, что к прочим операционным расходам следует относить только те расходы, которые не обуславливают получение соответствующих доходов. Так, по их мнению, в составе прочих операционных расходов могут учитываться, например, затраты на консультационные услуги по вопросам дальнейшего использования имеющихся у организации ценных бумаг. Кроме случая, когда по результатам консультаций эти ценные бумаги будут проданы и стоимость консультационных услуг можно отнести к расходам на продажу. Нельзя не согласиться с их аргументацией, что на расходы по обычным видам деятельности эти расходы не могут быть отнесены по той причине, что они не обуславливают получение соответствующих доходов.

Аналогичный подход применяется ими и по отношению к не использованным до конца года суммам оценочных резервов. Только потому, что перечень операционных доходов является закрытым, этот вид доходов должен учитываться в составе внереализационных доходов.

Однако общий их вывод о том, что в основе разделения доходов на операционные и внереализационные должен лежать критерий степени возможного влияния организации на величину доходов, называемый «контролируемостью», нельзя признать бесспорным. «Контролируемость» дохода позволяет, по их мнению, отнести его в состав операционных. Внереализационный доход является следствием либо ненормальных, отличных от обычаев делового оборота, ситуаций, либо никак не контролируемых организацией процессов.

Однако контроль является неотъемлемой функцией любой системы управления коммерческой организацией. С этих позиций контролю, а следовательно и управлению, подлежат как операционные, так и внереализационные доходы. Разве нельзя повлиять на размеры штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров или поступлений в возмещение

причиненных организации убытков и проконтролировать их поступление при условии наличия юридически грамотно составленного договора?

На наш взгляд, деление доходов на операционные и внереализационные является искусственным, не имеющим строгой целевой направленности. В этой связи следует отметить, что имеющее место в учетной литературе мнение о необходимости такого деления ради соблюдения требований, установленных ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» к форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках», является недостаточно аргументированным.

Более обоснованными, на наш взгляд, принципами классификации доходов являются наличие (отсутствие) их связи с предметом деятельности организации и существенность доходов (по отдельным ее видам деятельности). В соответствии с этими принципами доходы организации следует подразделять на доходы от обычных видов деятельности и внереализационные доходы. Такая классификация доходов, соответствуя их делению, предусмотренному в НК РФ, будет способствовать гармонизации бухгалтерского и налогового учета.

В соответствии с вышеназванными принципами внереализационные доходы могут быть детализированы в разрезе следующих групп доходов:

1) доходы от трех видов деятельности, не относящиеся к обычным видам деятельности по принципу существенности;

2) прочие доходы.

В состав первой группы внереализационных доходов включаются:

– поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

– поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

– поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам).

Выделение этих доходов в отдельную группу будет способствовать повышению контроля за формированием информации о выручке от продаж.

В состав второй группы внереализационных доходов включаются все иные операционные доходы (за исключением доходов по трем вышеназванным видам деятельности) и внереализационные доходы, поименованные в ПБУ 9/99.

Согласно п. 4 ПБУ 9/99 в составе доходов, отличных от обычных видов деятельности, выделена отдельная группа – чрезвычайные доходы.

«Чрезвычайными доходами считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов и т. п.» (п. 9 ПБУ 9/99).

МСФО-8 «Чистая прибыль или убыток за период» определяет «чрезвычайные доходы и расходы» как «очевидно отличающиеся от доходов и расходов, возникающих в ходе обычной деятельности компании. Факт очевидного отличия события или сделки от обычной деятельности компании определяется скорее природой этого события или сделки относительно деятельности, обычно осуществляемой компанией, а не регулярностью, с которой происходят подобные события и операции. Таким образом, событие или сделка может быть чрезвычайной для одной компании, но не быть таковой для другой, из-за различий между видами их обычной деятельности. Примерами событий и сделок, в отношении которых высока вероятность возникновения чрезвычайных расходов для многих компаний, являются: экспроприация активов, землетрясение или другая природная катастрофа» 132, с. 163.

Таким образом, в ПБУ 9/99 состав чрезвычайных доходов более регламентирован, чем в МСФО-8. В то же время МСФО-8 предписывает раскрывать в бухгалтерской отчетности

характер и величину каждой чрезвычайной статьи, в то время как российской бухгалтерской отчетностью предусмотрено отражение чрезвычайных доходов общей суммой по отдельной строке Отчета о прибылях и убытках.

Подробная регламентация состава чрезвычайных доходов влечет за собой проблемы при квалификации отдельных видов доходов в составе чрезвычайных. Так, в частности, в состав чрезвычайных доходов ПБУ 9/99 относит страховое возмещение, являющееся по своей сути компенсацией понесенных предприятием-страхователем убытков, которая не может быть признана доходом организации. В качестве чрезвычайного дохода в данном случае логичнее было бы признать разницу между величиной страхового возмещения и суммой ущерба организации, причиненного чрезвычайным происшествием. Это возможно в том случае, когда договором страхования предусмотрена выплата вознаграждения в определенной сумме (п. 3 ст. 10 Закона РФ от 27.11.1992 г. № 4015–1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» 17).

Кроме того, следует отметить, что действующее налоговое законодательство также не упоминает страховое возмещение среди внереализационных доходов, вследствие чего практическое применение ПБУ 9/99 в части отнесения страхового возмещения к чрезвычайным расходам может быть ограничено самими практикующими учетными работниками.

Следовательно, представляется целесообразным изменить формулировку в тексте ПБУ 9/99, по которой в состав чрезвычайных доходов включается страховое возмещение, предусмотрев включение в их состав разницы между страховым возмещением и суммой нанесенного организации ущерба. При этом стоимость нанесенного организации убытка должна включаться в состав чрезвычайных расходов, т. е. убытки не должны быть связаны с обычной деятельностью коммерческой организации.

Как уже отмечалось, правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) расходы по обычным видам деятельности;
- б) прочие расходы, в том числе:
 - операционные расходы;
 - внереализационные расходы;
 - чрезвычайные расходы.

Следует отметить, что Положения по бухгалтерскому учету «Учет доходов организаций» (ПБУ 9/99) и «Учет расходов организаций» (ПБУ 10/99) приняты Министерством финансов РФ одновременно. При их сравнении нельзя не отметить, что они практически зеркально отражают друг друга. Что же касается МСФО, на соответствие с которыми, собственно, и направлены ПБУ 9/99 и 10/99, то в их составе представлен только стандарт по выручке организаций (МСФО-18) и отсутствует соответствующий стандарт по расходам.

Определение расхода приводится лишь в Принципах формирования финансовой отчетности. Исходя из МСФО, этого вполне достаточно для установления концептуальных представлений о расходах, т. е. в первую очередь принадлежности расходов к той или иной категории. Классификация и определение особенностей учета каждого вида расходов в условиях четкого разделения финансового и управленческого учета и направлений всех расходов коммерческой организации на извлечение доходов не принципиальны для пользователей бухгалтерской отчетности в странах, использующих МСФО. Подобной точки зрения об отсутствии необходимости в отдельном стандарте по расходам придерживаются и некоторые ученые России 138, с. 63.

В то же время отечественная практика бухгалтерского учета всегда отличалась подробной регламентацией классификации, состава и порядка учета именно расходов организации. Этим прежде всего была вызвана необходимость в разработке и утверждении ПБУ 10/99.

Однако практическое применение ПБУ 10/99 позволило выявить ряд проблем, содержащихся в данном документе и осложняющих его использование.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы по обычным видам деятельности классифицируются в разрезе следующих трех признаков:

1. Все расходы по обычным видам деятельности, в зависимости от их связи с хозяйственными процессами, разделены на две большие группы:

а) расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

б) расходы, возникающие в процессе производства и продажи продукции (товаров, работ, услуг), к которым относятся: расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

Необходимо отметить, что ПБУ 10/99 не содержит правил формирования расходов в разрезе каждой из названных групп. Следовательно, качественное формирование учетной информации о расходах становится возможным при условии соблюдения норм, установленных другими нормативными документами по бухгалтерскому учету отдельных его объектов. Некоторые из них (ПБУ 3/2000, ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/01, ПБУ 15/01 и др.), имеющие большое методологическое значение для бухгалтерского учета расходов, характеризуются наличием спорных моментов, содержание которых будет освещено в главах 2.4 и 3.

2. В зависимости от связи расходов с тем или иным элементом затрат, они классифицированы по следующим элементам затрат:

а) Материальные затраты;

б) Затраты на оплату труда;

в) Отчисления на социальные нужды;

г) Амортизация;

д) Прочие затраты;

3. В ПБУ 10/99 декларируется третий классификационный признак для расходов по обычным видам деятельности, служащий для целей управления организацией – деление расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Термин «затраты» впервые употребляется в п. 8 ПБУ 10/99. Тогда как до этого пункта ПБУ 10/99 подчеркивалось, что положение регулирует именно учет расходов. При этом в ПБУ 10/99 не содержится определения затрат и не комментируется соотношение затрат и расходов. Согласно ПБУ 10/99 это равнозначные понятия.

Аналогичный подход к определению этих понятий содержится в п. 7.6 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике: «Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственниками). *Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.)* (курсив наш. – Авт.)».

Иной смысл этим понятиям придается МСФО, из которых в ПБУ 10/99 заимствовано определение «расходы».

Так, согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» расходы признаются в Отчете о прибылях и убытках на основе непосредственного сопоставления между понесенными затратами и заработанными конкретными статьями дохода, а затраты представляют собой потребленные ресурсы, остающиеся в балансе предприятия до момента признания доходов, связанных с ними, в случае, если они отвечают определению актива, т. е. принесут в дальнейшем экономическую выгоду организации [132, с. 75].

Анализ вышеприведенного текста из МСФО-1 позволяет сделать следующие выводы:

1. Обращает на себя внимание, что в МСФО-1 все же допускается смешение понятий «расходы» и «затраты» («*расходы* признаются ... на основе непосредственного сопоставления между *затратами* и заработанными конкретными статьями *дохода*» (курсив наш. – Авт.).

2. Вместе с тем в МСФО-1 выделены следующие отличительные особенности понятия «затраты»: во-первых, это потребленные ресурсы, не связанные с выбытием активов или увеличением обязательств; во-вторых, в этом качестве они учитываются в балансе организации до момента признания дохода при выбытии актива или увеличения обязательств.

Исходя из этих особенностей в некоторых отечественных научных публикациях (К. М. Гарифуллин, В. П. Петров, Г. С. Клычова, А. Р. Закирова) «затраты» определяются как движение средств в кругообороте, переход их из одной формы в другую, что не уменьшает активов предприятия, а расходы – как выбытие активов организации, приводящее к уменьшению ее капитала. Эти определения, внося ясность в понимание рассматриваемых экономических категорий, вместе с тем не являются достаточно полными, так как не учитывают связанного с ними увеличения обязательств.

Однако их вывод о том, что в ПБУ 10/99 в разделе 2 «Расходы по обычным видам деятельности» приводятся не правила учета расходов, а правила отражения затрат предприятия по обычным видам деятельности, следует признать достаточно обоснованным.

Без четкого определения в ПБУ 10/99 осталась также себестоимость. В п. 9 этого стандарта приведен только порядок ее расчета, весьма трудный для восприятия: «Для целей формирования организацией финансового результата деятельности от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров».

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Правила учета затрат на производство продукции, продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг в разрезе элементов и статей, исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливаются отдельными нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету».

При определении понятия «себестоимость», на наш взгляд, в качестве образца можно было рекомендовать весьма простое и понятное ее содержание, изложенное в п. 1 утратившего силу «Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и порядке определения себестоимости продукции, работ, услуг и...», в соответствии с которым: «себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных

ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию» 30.

Согласно ПБУ 10/99 прочие расходы подразделяются на операционные, внереализационные и чрезвычайные.

К операционным расходам относятся (п. 11 ПБУ 10/99):

«расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы, и других видов интеллектуальной собственности (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (с учетом положений пункта 5 настоящего Положения);

расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

прочие операционные расходы».

Согласно п. 12 ПБУ 10/99 внереализационными расходами являются:

«штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

возмещение причиненных организацией убытков;

убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

курсовые разницы;

сумма уценки активов;

перечисление средств (взносов, выплат и т. д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

прочие внереализационные расходы».

Как уже отмечалось, перечень операционных и внереализационных расходов в ПБУ 10/99 является открытым, т. е. организация должна сама сделать вывод о том, к какой группе относится тот или иной расход, исходя из его содержания. Однако квалификация расходов в качестве операционных или внереализационных существенно затруднена отсутствием в ПБУ 10/99 критерия такого деления.

На наш взгляд, классификация расходов коммерческих организаций должна быть основана на тех же принципах, что и при делении доходов, а именно: связи их с предметом деятельности, и существенности. В соответствии с этими критериями вышеупомянутые расходы коммерческих организаций представляют собой внереализационные расходы. По аналогии с внереализационными доходами их следует подразделить на две группы:

– расходы по трем видам деятельности, не относящимся к обычным видам деятельности (в их состав включаются первые три вида расходов, обозначенные в п. 11 ПБУ 10/99);

– прочие расходы (в их состав включаются все иные, обозначенные в п. 11 ПБУ 10/99, операционные расходы и внереализационные расходы (п. 12 ПБУ 10/99)).

Аналогично классификации доходов из состава внереализационных расходов следует выделить чрезвычайные расходы, состав которых приведен в п. 13 ПБУ 10/99: «В составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.)».

Классификация доходов и расходов для целей налогового учета предусмотрена главой 25 НК РФ, анализ содержания которой позволяет сделать следующие выводы.

Согласно ст. 248 НК РФ доходы организации подразделяются на следующие их виды:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

Статьей 313 НК РФ установлено, что целями налогового учета являются:

1. Формирование полной и достоверной информации о хозяйственных операциях для целей налогообложения прибыли, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода.

2. Обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога на прибыль.

Для достижения этих целей классификация доходов и расходов, положенная в основу организации налогового учета, должна удовлетворять ряду требований. В обобщенном виде их содержание сводится к следующему: «Данные налогового учета, – пишут Н. В. Лапшова и М. Н. Лапшова, – должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, суммы остатков расходов (убытков), подлежащих отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчету с бюджетом по налогу.

Налоговый учет организации должен иметь достаточный уровень детализации доходов и расходов для формирования строк налоговой декларации» [125, с. 3].

В соответствии с этими требованиями Н. В. Лапшовой и М. Н. Лапшовой предложена классификация доходов организаций и соответствующая ей система налогового учета. Однако приведенная классификация не является полной, так как не учитывает отдельные виды доходов.

Так, в составе «Выручка по видам деятельности, финансовый результат от которых учитывается при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в особом порядке» следует, на наш взгляд, выделить группу «Доходы от реализации (иного выбытия) ценных бумаг» (ст. 280–282 НК РФ), включающую следующие виды доходов: обращающихся на организованном рынке (п. 3 ст. 280), не обращающихся на организованном рынке (п. 6 ст. 280), государственных и муниципальных ценных бумаг (ст. 281) и доходы по сделкам с РЕПО с ценными бумагами (ст. 282 НК РФ).

В составе «Внереализационные доходы» (ст. 250 НК РФ) в группе «Внереализационные доходы, облагаемые по основной ставке» (п. 1 ст. 284 НК РФ) следует выделить две подгруппы:

1. Доходы по операциям с финансовыми инструментами срочного рынка (ФИС), ст. 301–305 НК РФ.

2. Прочие внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).

В свою очередь доходы, относящиеся к первой их группе, включают: доходы по ФИС, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг (ст. 302), доходы по ФИС, не обра-

щающимся на организованном рынке (ст. 303), доходы по операциям хеджирования (п. 5 ст. 301, п. 5 ст. 304 НК РФ).

При организации налогового учета доходов, не связанных с видами деятельности, облагаемыми налогом на прибыль, следует иметь в виду, что в классификации, предложенной Н. В. Лапшовой и М. Н. Лапшовой, не учтен п. 10 ст. 274 (например, доход организаций, перешедших на упрощенную систему налогообложения).

Что касается расходов коммерческих организаций, то согласно пункту 2 ст. 252 НК РФ в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности они подразделяются на следующие виды:

- расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

Вместе с тем обеспечение достаточного уровня детализации расходов, необходимого для организации их налогового учета и составления налоговой декларации, требует, на наш взгляд, их обоснованной классификации, основные признаки которой приведены в § 2.4.

2.3. Признание доходов и их бухгалтерский и налоговый учет

Принципиальное значение для получения объективной информации о доходах от обычных видов деятельности коммерческих организаций имеет порядок учета выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг).

В ПБУ 9/99 впервые в отечественной практике учета установлены новые условия признания в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг), соответствующие условиям, приведенным в МСФО-18 «Выручка». Так, для признания в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров (продукции, работ, услуг) необходимо выполнение следующих пяти условий (п. 12 ПБУ 9/99):

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка».

Следовательно, согласно стандарту принципиальное значение для признания в бухгалтерском учете выручки от продажи имеют четыре его условия, поскольку в случае, если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции (выполнению работы, оказанию услуги), которые будут впоследствии возмещены организации.

Вместе с тем для признания выручки в виде арендной платы, лицензионных платежей, включая роялти, дивидендов (процентов), учитываемых в составе доходов от обычных видов деятельности, достаточным является соблюдение только первых трех условий.

Основанием для признания выручки в бухгалтерском учете в соответствии с условием «а» являются права, возникающие: 1) из договора или 2) «подтвержденные иным соответствующим образом». Что касается первой части этого условия, то следует иметь в виду, что она не устанавливает обязательность наличия договора, как это в большинстве случаев понимается учетными работниками. В этой связи нельзя не согласиться с мнением специалистов (И. И. Мазуровой, Г. Ф. Сысоевой), что: «Первое и второе условия (организация имеет право на получение выручки и эта выручка может быть определена) соблюдаются всегда, если есть юридически грамотно составленный договор. Однако даже при его отсутствии соблюдение этих условий устанавливается по иным документам, оформляющим отгрузку продукции, товаров, выполнение работ, оказание услуг» [128, с. 56].

Дело в том, что согласно ГК РФ договор представляет собой юридический факт, из которого возникают обязательственные правовые отношения. Эти права и обязательства возникают с момента заключения договора (п. 1 ст. 425 ГК РФ). Следовательно, с момента

заключения договора у организации возникает право на получение выручки, что и нашло отражение в первой части условия «а», необходимого для признания выручки.

Однако в современных условиях свободы и диспозитивного характера формирования обязательств-правовых отношений коммерческих организаций, установленных ГК РФ, договор может и не заключаться (п. 2 ст. 425 ГК РФ). При этом право на получение выручки может возникнуть.

Следовательно, наличие договора является необходимым, но не обязательным условием к моменту возникновения права на получение выручки.

Что касается второй части условия «а» (наличие «права, подтвержденного иным соответствующим образом»), то нельзя не согласиться с мнением известных ученых и практиков в области бухгалтерского учета и налогообложения, профессоров Я. В. Соколова, В. В. Патрова и Н. Н. Карзаевой, что: «Констатация этого права неизбежно выполняется субъективно, по усмотрению бухгалтера предприятия, ибо ПБУ умалчивает, что именно служит основанием, подтверждающим это право: нет привычной для нас ссылки на оправдательный документ и бухгалтер должен опираться только на свое профессиональное суждение» [143, с. 488].

Анализируя содержание условия «б», Я. В. Соколов, В. В. Патров и Н. Н. Карзаева справедливо отмечают: «“Сумма выручки может быть определена” – выражение “может быть” подчеркивает возможный и условный характер величины выручки. Поскольку она, по крайней мере иногда, исчисляется субъективно, то составитель и подчеркивает возможность ее вероятного исчисления, но отнюдь не ее прямое соответствие первичным документам, которых в принципе может и не быть, ибо речь идет о праве на получение дохода, которое, во-первых, часто возникает раньше, чем будут выписаны и представлены бухгалтеру документы, и, во-вторых, возможно не только документальное доказательство своих прав» [143, с. 488].

Применительно к существующей российской экономико-правовой среде признание выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета существенно затруднено, в связи с наличием среди условий признания выручки условия «в» (наличие уверенности в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации).

Прежде всего отметим, что определение понятия «экономическая выгода» в нормативных документах по бухгалтерскому учету отсутствует. Как отмечалось в главе 2.1, под «экономической выгодой» мы понимаем прибыль организации. Анализируя содержание третьего условия признания выручки, можно прийти к ошибочному выводу, что обязательным условием отражения в бухгалтерском учете выручки является наличие прибыли от продажи. В этой связи нельзя не согласиться с мнением И. И. Мазуровой и Г. Ф. Сысоевой, что: «...третье условие нельзя понимать буквально, т. е. таким образом, что если сделка убыточна (экономическая выгода отсутствует), то поступление или задолженность покупателя не следует считать выручкой. Как выручку нужно квалифицировать любое поступление (задолженность) за проданную продукцию, товар, работу, услугу независимо от финансового результата, если соблюдены остальные условия признания выручки» [128, с. 56].

Согласно условию «в» уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, может быть достигнута при получении в оплату актива или отсутствии неопределенности в его получении. Под отсутствием неопределенности в получении актива в условиях российской действительности может пониматься продажа товаров (продукции, работ, услуг) надежным контрагентам, с которыми организация – продавец сотрудничает на протяжении значительного периода времени, предоплата, передача покупателем собственного векселя в качестве обеспечения им своих обя-

зательств по договору или поручительство третьих лиц за исполнение покупателем своих обязанностей.

Отсутствие неопределенности в получении актива может возникнуть, например, в ситуации, когда право собственности на экспортный товар перешло от продавца к иностранному покупателю, а резидент, согласно действующему ГК РФ (ст. 415), валютному и таможенному законодательству, простил долг нерезидента. В этом случае ориентация в учете лишь на получение актива окажет негативное влияние на величину выручки и связанные с ней налоги (налог на прибыль, НДС и др.).

Анализируя содержание условия «в», Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева пишут: «Это положение также трудно провести на практике:

во-первых, само понятие “экономическая выгода” настолько условно, что относить его к бухгалтерской практике весьма сложно;

во-вторых, неопределенность получения оплаты почти постоянный фактор в нашей хозяйственной жизни и, следовательно, почти всегда уверенность в получении выгод отсутствует, а кроме того, в сделках возможны выгоды, о которых бухгалтеры предпочитают ничего не знать;

в-третьих, возможны явно убыточные сделки и, следовательно, они не могут принести выгоды, но бухгалтер должен исходить из того, что его работодатели ничего даром и себе в убыток не делают» [143, с. 489].

В случае несоблюдения третьего условия признания выручки (равно как и других), согласно ПБУ 9/99 и новому Плану счетов, отгруженные ценности учитываются на счете 45 «Товары отгруженные». Так, в новом Плане счетов указано: «Счет 45 “Товары отгруженные” предназначен для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), *выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете* (например, при экспорте продукции) (курсив наш. – Авт.)». Однако такой подход требует уточнения.

Во-первых, в случае перехода права собственности на товары, отгруженные, но не оплаченные покупателем, они не могут быть учтены на этом счете. Дело в том, что на счете 45 «Товары отгруженные» учитывается имущество, принадлежащее организации (продавцу) на праве собственности.

Имущество, не являющееся собственностью организации, как в нашем случае, по правилам бухгалтерского учета должно учитываться на забалансовом счете.

Во-вторых, отражение экспортной неоплаченной продукции (товаров), право собственности на которую перешло от резидента к нерезиденту, на счете 45 «Товары отгруженные» вызовет искажение учетной информации о выручке, отражаемой в бухгалтерской отчетности, и отличие ее величины от этого же показателя, принимаемого для целей налогового учета.

Бухгалтерский учет валютных операций, к которым, в частности, относится экспорт, регулируется как ПБУ 9/99, так и ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Так, в момент оплаты экспортной продукции, по которой все остальные условия признания выручки были соблюдены, в бухгалтерском учете будут одновременно сделаны следующие записи:

1. Зачислена на транзитный валютный счет экспортная валютная выручка
Дт сч. 52 «Валютные счета» субсчет «Транзитный валютный счет»
Кт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
2. Признана выручка от продажи
Дт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Кт сч. 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка».

3. Списана отгруженная продукция

Дт сч. 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кт сч. 45 «Товары отгруженные».

В результате экспортная выручка будет завышена на курсовую разницу, образовавшуюся с момента перехода права собственности на экспортную продукцию от резидента к нерезиденту до момента ее оплаты.

Однако такой подход будет противоречить нормам ПБУ 9/99 и ПБУ 3/2000 по следующим основаниям:

- 1) доход от обычных видов деятельности определяется без учета курсовой разницы;
- 2) курсовая разница представляет собой внереализационный доход или внереализационный расход (ПБУ 9/99 и ПБУ 3/2000).

Сказанное позволяет утверждать о необходимости внесения уточнений в ПБУ 9/99 и новый План счетов бухгалтерского учета, касающихся учета на счетах: 45 «Товары отгруженные» и 90 «Продажи» субсчете «Выручка».

«Формальное соблюдение пяти вышеназванных условий признания выручки в российской практике, – пишут Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева, – может привести к тому, что выручка будет отражаться в бухгалтерском учете только после получения денег от покупателя. Достаточно сослаться на пп. в) п. 12 и сказать: “Мы не уверены в том, что покупатель перечислит нам деньги, в связи с чем не признаем выручку после отгрузки ценностей”.

Это доказывает абсурдность слепого копирования международных стандартов бухгалтерского учета: то, что для западного бухгалтера является само собой разумеющимся, в России может использоваться для ухода от реального отражения действительности» [143, с. 490].

Таким образом, применение данного условия признания выручки в ПБУ 9/99 в настоящее время преждевременно вследствие неготовности к нему существующей российской бизнес-среды. Страны, осуществляющие учет и составляющие отчетность в соответствии с МСФО, имеют устойчивую экономику, базирующуюся на развитых рыночных отношениях. Российские коммерческие организации с их небольшим опытом функционирования в системе рыночных отношений, достаточно слабой предсказуемостью внутренних и внешних экономических факторов в настоящее время не готовы к разумному, взвешенному применению подобного условия.

Следует отметить, что данное условие дезавуирует одно из основополагающих допущений при составлении финансовой отчетности – допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (в МСФО – метод начисления). Финансовая отчетность, составленная по методу начисления, информирует заинтересованных пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем. Информация об этих событиях и ресурсах чрезвычайно важна для пользователей бухгалтерской отчетности.

Необходимость соблюдения допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности при составлении финансовой отчетности подтверждается не только Принципами подготовки и составления финансовой отчетности и МСФО, но и российскими стандартами по бухгалтерскому учету, в частности ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», ПБУ 10/99 и др.

Необходимость применения метода начисления, соответствующего допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности, предусмотрена также налоговым законодательством Российской Федерации. Так, в соответствии со ст. 271 НК РФ доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от

фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, т. е. по методу начисления 7.

Таким образом, с учетом приведенных выше аргументов, считаем целесообразным исключение данного пункта из состава условий признания выручки в ПБУ 9/99.

Следует отметить, что ПБУ 9/99 характеризуется непоследовательностью к соблюдению условия обязательности получения актива в оплату выручки для признания ее в бухгалтерском учете. Так, если по условиям договора величина выручки выражена в иностранной валюте или в условных денежных единицах, то она может признаваться в бухгалтерском учете в два этапа: сначала – при соблюдении всех условий признания выручки, за исключением оплаты, а потом – на дату поступления актива (п. 6.6 ПБУ 9/99). Причем выручка определяется дважды: сначала – на дату принятия актива к бухгалтерскому учету, а затем она корректируется на дату ее признания.

Наибольшие проблемы у бухгалтеров вызывает правильность применения условия «г», необходимого для признания выручки, согласно которому предусмотрен обязательный переход права собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) к покупателю или принятие заказчиком работ (услуг).

«...Это требование, – пишут Я. В. Соколов, В. В. Патров и Н. Н. Карзаева, – почти полностью перечеркивает три предыдущих требования:

- во-первых, до сих пор речь шла не только о факте перехода права собственности, а об уверенности в его получении;

- во-вторых, составители ошибочно понимают само право собственности, ибо подменяют его определение структурой (владение, пользование, распоряжение). На самом деле право собственности есть *право абсолютного господства над вещью*. Можно, и это бывает более чем часто, распоряжаться вещью, но не владеть и не пользоваться ею...

Таким образом, мы сталкиваемся с ситуацией, когда один пункт (4) находится в противоречии с другими. Однако поскольку он представляет по сравнению с остальными более узкую норму, то его требования и надо признать как безоговорочно правильные. И в работе бухгалтер должен вопреки ранее написанному относительно пунктов (1), (2), (3), (5) считать их незначимыми для практической работы» [143, с. 489–490].

Причина возникновения проблем на практике заключается в недостаточно внимательном анализе договоров между организацией и ее контрагентами. Практика показывает, что значительная часть хозяйственных договоров, таких, как договоры купли-продажи, возмездного оказания услуг определяет момент перехода права собственности на поставленную продукцию (товары) или фактического оказания услуг. Именно этим моментом и следует руководствоваться при принятии решения о признании выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг). В случае если договором момент перехода права собственности на поставленную продукцию (товары) отдельно не регламентируется, необходимо руководствоваться общими условиями возникновения права собственности на вещи, содержащимися в Гражданском кодексе РФ.

Согласно ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. В случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, право собственности у приобретателя возникает с момента такой регистрации, если иное не установлено законом. Передачей признается вручение вещи приобретателю, а равно сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю вещей, отчужденных без обязательства доставки. Вещь считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица. Если к моменту заключения договора об отчуждении вещи она уже находится во владении

приобретателя, вещь признается переданной ему с этого момента. К передаче вещи приравнивается передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на нее.

Что касается выполнения работ, оказания услуг, то п. 13 ПБУ 9/99 установлена возможность признания выручки по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершению выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом: «Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершению выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Выручка от выполнения работы, оказания услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если возможно определить готовность работы, услуги, изделия.

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные настоящим пунктом».

В случае отсутствия в договоре условий о моменте выполнения работ или оказания услуг следует руководствоваться сложившейся деловой практикой документального оформления факта выполнения работ, оказания услуг. В общем случае документом, свидетельствующим о факте выполнения работ (оказания услуг), является акт приемки-сдачи выполненных работ, что подтверждается действующей арбитражной практикой (см. постановление ФАС Северо-Западного округа от 06.07.1999 г. № 952).

Свои особенности имеет момент определения перехода права собственности на продукцию (товары), поставляемую по внешнеторговым контрактам. При определении даты перехода права собственности на реализуемый товар от продавца к покупателю необходимо руководствоваться, если этот момент не оговорен в контракте, базисными контрактными условиями поставки.

Документом, имеющим высшую юридическую силу в области порядка заключения договоров международной купли-продажи в соответствии с п. 4 ст. 15 Конституции РФ является Конвенция Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров, заключенная в Вене 11 апреля 1980 г. В частности, этим документом (ст. 30–31) установлено, что продавец обязан поставить товар, передать относящиеся к нему документы и передать право собственности на товар в соответствии с требованиями договора и настоящей Конвенции.

Если продавец не обязан поставить товар в каком-либо ином определенном месте, его обязательство по поставке заключается:

а) если договор купли-продажи предусматривает перевозку товара – в сдаче товара первому перевозчику для передачи покупателю;

б) если в случаях, не подпадающих под действие предыдущего подпункта, договор касается товара, определенного индивидуальными признаками, или неиндивидуализированного товара, который должен быть взят из определенных запасов либо изготовлен или произведен, и стороны в момент заключения договора знали о том, что товар находится либо должен быть изготовлен или произведен в определенном месте, – в предоставлении товара в распоряжение покупателя в этом месте;

с) в других случаях – в предоставлении товара в распоряжение покупателя в месте, где в момент заключения договора находилось коммерческое предприятие продавца.

Однако ст. 4 б) Конвенции устанавливает, что данный документ не касается последствий, которые может иметь данный договор в отношении права собственности на проданный товар. Вследствие этого момент перехода права собственности должен определяться

сторонами на основании закона страны, определяющего гражданско-правовые отношения по договору.

Согласно ст. 1206 ГК РФ возникновение и прекращение права собственности и иных вещных прав на имущество определяются по праву страны, где это имущество находилось в момент, когда имело место действие или иное обстоятельство, послужившие основанием для возникновения либо прекращения права собственности и иных вещных прав, если иное не предусмотрено законом.

Возникновение и прекращение права собственности и иных вещных прав по сделке, заключаемой в отношении находящегося в пути движимого имущества, определяются по праву страны, из которой это имущество отправлено, если иное не предусмотрено законом.

Необходимо отметить, что неверное, в большинстве случаев более раннее определение момента отражения выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) влечет за собой негативные налоговые последствия в виде занижения облагаемой базы по налогу на имущество, в состав которой действующим законодательством отнесены продукция, товары, запасы, находящиеся в собственности организации.

Согласно ПБУ 9/99 величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов 43.

Возможность применения такого порядка определения выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) в случае, если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, соответствует действующему гражданскому законодательству РФ. Согласно ст. 424 ГК РФ в случаях, когда в возмездном договоре цена не предусмотрена и не может быть определена исходя из условий договора, исполнение договора должно быть оплачено по цене, которая при сравнимых обстоятельствах обычно взимается за аналогичные товары, работы или услуги 3.

Что же касается весьма распространенной в российской деловой практике оплаты товаров неденежными средствами, то в этом случае ПБУ 9/99 предусматривается особый порядок определения выручки от реализации.

До вступления в силу ПБУ 9/99 особый порядок определения выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) применялся по отношению к договору мены, являющемуся одним из частных случаев договора, предусматривающего оплату продукции (товаров, работ, услуг) неденежными средствами.

В соответствии со ст. 567 ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Согласно ст. 570 ГК РФ: «...если законом или договором мены не предусмотрено иное, право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами» 3.

Данный особый порядок, соответствующий приведенным в предыдущем абзаце нормам гражданского законодательства, был установлен п. 3.1 приказа Министерства финансов РФ № 97 от 12.11.1996 г. «О годовой бухгалтерской отчетности организаций», в соответствии с которым при договоре мены выручка от реализации продукции (работ, услуг)

отражалась в бухгалтерском учете организаций, выступающих по договору в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами 67.

С принятием ПБУ 9/99 порядок определения выручки по договору мены претерпел изменение и был распространен не только на собственно договоры мены, а на все договоры, предусматривающие оплату продукции (товаров, работ, услуг) неденежными средствами.

Согласно п. 6.3 ПБУ 9/99 «величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров)» 43.

Особый порядок учета ценностей по договору мены установлен также в положениях по учету расходов организации (ПБУ 10/99), материально-производственных запасов (ПБУ 5/01), основных средств (ПБУ 6/01) и др.

Вместе с тем следует отметить, что действующий порядок определения стоимости основных средств, полученных по договору, предусматривающему оплату неденежными средствами, характеризуется некоторыми недостатками, содержание которых будет раскрыто в главе 3. Все эти замечания и предложения касаются ПБУ 9/99 и практики учета доходов в организациях.

Также недостатком ПБУ 9/99 является делегирование отечественным учетным работникам функции экспертов-оценщиков, поскольку им предстоит определять цену, по которой «в сравнимых обстоятельствах» предприятие реализует либо приобретает какую-либо продукцию или товары. К сожалению, в этих своих рекомендациях Министерство финансов РФ ориентируется на высокий профессиональный уровень и квалификацию бухгалтеров. Представляется маловероятным добровольное возложение на себя бухгалтерами функции по оценке этих самых сравнимых обстоятельств, реализация которой в условиях неполноты информации и многочисленности обстоятельств (политических, экономических, неопределенность действий партнеров и др.) по плечу только достаточно компетентным в этой области специалистам, которыми являются эксперты-оценщики, действующие в соответствии с Федеральным законом от 29.07.1998 г. № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности».

Иной порядок определения стоимости активов по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, предусмотрен в налоговом законодательстве РФ. Так, в соответствии с п. 1 ст. 40 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен 4.

Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в некоторых случаях, одним из которых является продажа товаров, работ, услуг по договору мены. В случаях, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки по договору мены, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20 % от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе выне-

сти мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии – однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях. Приведенным выше способом налоговое законодательство практически реализует презумпцию невиновности налогоплательщика.

Следовательно, в сложившейся ситуации для расчетов по многим налогам учетным работникам придется вводить очередную корректировку для приведения в соответствие данных бухгалтерского и налогового учета.

Различие рыночных цен на товары (работы, услуги) влечет за собой несоответствие выручки для целей бухгалтерского и налогового учета. Возникающая в этом случае разница квалифицируется в соответствии с ПБУ 18/02 как постоянная разница. В зависимости от величины рыночной цены для целей бухгалтерского и налогового учета она может быть положительной или отрицательной.

С целью минимизации потерь от девальвации валюты РФ за промежутки времени от момента продажи продукции (товаров, работ, услуг) до ее оплаты коммерческие организации часто включают в договоры условия, предусматривающие их оценку в иностранной валюте с оплатой в рублях.

При этом в бухгалтерском учете организации возникают суммовые разницы.

Так, в соответствии с п. 6.6 ПБУ 9/99 величина поступления определяется также с учетом (увеличивается или уменьшается) суммовой разницы, возникающей в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете 43.

Содержание данной нормы приходит в противоречие с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности организаций, в соответствии с которым выручка от продажи определяется согласно условиям, приведенным в ПБУ 9/99, безотносительно к получению денежных средств за проданную продукцию (товары, работы, услуги). Как следует из вышеприведенного текста, выручка от продажи может быть определена уже в момент перехода права собственности на продукцию (товары, работы, услуги). В соответствии же с п. 6.6 ПБУ 9/99 выручка от продажи учитывается для целей бухгалтерского учета в конечном итоге по моменту оплаты. Однако такой подход не соответствует международным стандартам финансовой отчетности.

Среди прочих недостатков этой нормы ПБУ 9/99 можно также выделить нерешенность в целом проблемы учета суммовых разниц. В частности, не по всем видам суммовых разниц определен порядок их учета. Например, суммовые разницы, возникающие при определении выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг), увеличивают или уменьшают ее, а суммовые разницы, образовавшиеся до принятия объектов основных средств и материально-производственных запасов, – включаются в фактические затраты на их приобретение. Порядок же учета суммовых разниц по таким объектам, как займы, не определен.

Кроме того, следует отметить, что на практике и в учетной литературе наблюдается смешение понятий «суммовая» и «курсовая» разница, вследствие чего выручка, оцененная согласно условиям договора в иностранной валюте или в условных денежных единицах, но

оплачиваемая в валюте Российской Федерации, пересчитывается в соответствии с методикой пересчета имущества и обязательств, выраженных в иностранной валюте (ПБУ 3/2000).

Однако бухгалтерский учет суммовых разниц по выручке регулируется ПБУ 9/99 (других объектов учета – ПБУ 10/99, ПБУ 5/01, ПБУ 6/01 и др.), а курсовых разниц – ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Применение в учете выручки, выраженной в иностранной валюте или условных денежных единицах, но оплачиваемой в валюте Российской Федерации, правил пересчета, регламентируемых ПБУ 3/2000, является ошибочным по следующим основаниям:

1) согласно ПБУ 3/2000 выручка от продажи не переоценивается;

2) согласно п. 11 ПБУ 3/2000 его положения не применяются: «...при пересчете стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте или условных денежных единицах, но подлежащих оплате в рублях»;

3) согласно ПБУ 3/2000, ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 курсовая разница учитывается в составе внереализационных доходов или внереализационных расходов;

4) согласно ПБУ 9/99 доход от обычного вида деятельности оценивается без учета курсовой разницы.

Основные принципиальные различия между суммовыми и курсовыми разницами заключаются в следующем:

1. Разная валюта платежа.

Суммовая разница возникает при оплате выручки, оцененной в иностранной валюте или в условных денежных единицах, в валюте Российской Федерации, а курсовая разница – при оплате в иностранной валюте.

2. Разные даты их возникновения.

Курсовая разница по выручке может рассчитываться на дату совершения операции и на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности, а суммовая разница – на дату признания в бухгалтерском учете выручки.

3. Разные методы расчета.

Учитывая отсутствие непосредственной связи суммовых разниц с операцией продажи продукции (товаров, работ, услуг), считаем целесообразным отнесение всех видов положительных суммовых разниц к внереализационным доходам, а отрицательных – к внереализационным расходам. Как будет показано ниже, это позволит гармонизировать бухгалтерский и налоговый учет суммовых разниц.

Вследствие этого предлагается исключение из состава ПБУ 9/99 п. 6.6, регламентирующего учет суммовых разниц, с одновременным введением в перечень внереализационных доходов позиции «суммовые разницы». Аналогичные корректировки по отношению к суммовым разницам целесообразно осуществить и в ПБУ 10/99, 5/01, 6/01, 15/01.

Следует отметить, что в бухгалтерском учете наряду с общепринятым порядком признания выручки может использоваться кассовый метод. Право применения этого метода предоставлено малым предприятиям п. 4 Типовых рекомендаций по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утвержденных приказом Минфина РФ от 21.12.1998 г. № 64н.

При применении организацией кассового метода признания выручки и в иных разрешенных случаях ПБУ 10/99 (п. 18) установлено: «Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности».

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним в Плане счетов предназначен счет 90 «Продажи».

К счету 90 «Продажи» в Плане счетов предусмотрены следующие субсчета:

- 90–1 «Выручка»;
- 90–2 «Себестоимость продаж»;
- 90–3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90–4 «Акцизы»;
- 90–9 «Прибыль/убыток от продаж».

Для учета сумм начисленных организациями-плательщиками экспортных пошлин Планом счетов допускается использование субсчета 90–5 «Экспортные пошлины».

На счете 90–1 «Выручка» учитывается выручка по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
 - работам и услугам промышленного характера;
 - работам и услугам непромышленного характера;
 - покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
 - строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т. п. работам;
 - товарам;
 - услугам по перевозке грузов и пассажиров;
 - транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
 - услугам связи;
 - предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
 - предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);
 - участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации)
- и т. п.

Признанная в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и других отражается по кредиту счета 90–1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и других, по которым на счете 90–1 «Выручка» признана выручка, списывается с кредита счетов 41 «Товары», 43 «Расходы на продажу», 45 «Товары отгруженные», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство» и других в дебет счета 90–2 «Себестоимость продаж».

В пояснениях к счету 90–1 «Выручка» указано, что на нем «учитываются поступления активов, признаваемых выручкой. Однако под поступлением активов не следует понимать оплату товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др.». «При продаже товаров (готовой продукции, услуг и т. п.), – пишут Я. В. Соколов, В. В. Патров, Н. Н. Карзаева, – выручка формируется не тогда, когда получены деньги за эти товары, а, по мысли составителей Плана счетов, тогда, когда возникает право на получение платежа. Факт возникновения активного обязательства (право требовать платежа) уже образует выручку» [143, с. 488].

Записи на счете 90–1 «Выручка» в течение месяца производятся в обычном порядке. В конце месяца сопоставлением кредитового оборота по счету 90–1 «Выручка» и дебетового оборота по счетам 90–2 «Себестоимость продаж», 90–3 «Налог на добавленную стоимость», 90–4 «Акцизы» и 90–5 «Экспортные таможенные пошлины» определяется финан-

совый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат от продаж заключительным оборотом списывается с счета 90–9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Записи на счетах 90–1 «Выручка», 90–2 «Себестоимость продаж», 90–3 «Налог на добавленную стоимость», 90–4 «Акцизы», 90–5 «Экспортные таможенные пошлины» производятся накопительно в течение отчетного года.

31 декабря, после отражения оборотов по продажам за декабрь, все субсчета к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90–9 «Прибыль/убыток от продаж») закрываются внутренними обратными записями на субсчет 90–9 «Прибыль/убыток от продаж».

Учитывая, что НДС, акцизы, экспортные пошлины, налог с продаж и другие обязательные платежи из выручки не являются доходами, то в отдельных организациях на суммы вышеуказанных налогов дебетуется счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредитруется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Такая методика учета поддерживается рядом известных ученых: «Видимо, они могут поступать так и в отношении счета 90 «Продажи», т. е. не будут открывать субсчета по учету НДС, акцизов, экспортных пошлин, налогов с продаж и других обязательных платежей... Поскольку на счете 90 «Продажи» отражается выручка (доходы), то суммы налога на добавленную стоимость, налога с продаж, акцизы, не включенные в объем доходов, соответственно могут не учитываться на этом счете» [143, с. 485–486, 487].

Признавая такой подход обоснованным с позиций ПБУ 9/99 и Плана счетов бухгалтерского учета, нельзя не отметить проблемы, связанные с его применением.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.