

комментарий специалиста



А. Н. Борисов

О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Постатейный комментарий
к Федеральному закону

- Разъяснения высших судебных органов
- Сравнительный анализ положений законодательства

Александр Борисов

**Комментарий к Федеральному
закону от 21 ноября 1996 г. № 129-
ФЗ «О бухгалтерском
учете» (постатейный)**

«Юстицинформ»

2010

Борисов А. Н.

Комментарий к Федеральному закону от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (постатейный) / А. Н. Борисов — «Юстицинформ», 2010

ISBN 978-5-7205-0993-4

В книге приводится постатейный комментарий к Федеральному закону «О бухгалтерском учете» с учетом всех внесенных в него изменений и дополнений. Комментарий содержит наиболее полный круг законодательных и иных нормативных правовых актов, а также разъяснений высших судебных органов и федеральных органов исполнительной власти по вопросам бухгалтерского учета. Проведен сравнительный анализ положений законодательства о бухгалтерском учете и положений законодательства, регулирующих налоговый учет. В работе приведены положения нормативных правовых актов, устанавливающих особенности бухгалтерского учета и отчетности в банках, страховых организациях и бюджетных учреждениях. Особое внимание уделено регламентации документирования бухгалтерского и налогового учета—первичным учетным документам, учетным регистрам и отчетности. Перечислены все установленные и рекомендуемые формы учетных и отчетных документов. Рассмотрены особенности журнально-ордерной, мемориально-ордерной и обеих упрощенных систем бухгалтерского учета, проанализировано соотношение систем бухгалтерского и налогового учета. Книга адресована руководителям организаций, юристам, бухгалтерам, аудиторам, специалистам по налогообложению, судьям, сотрудникам налоговых органов, милиции, иных контролирующим и правоохранительным органам.

ISBN 978-5-7205-0993-4

© Борисов А. Н., 2010

© Юстицинформ, 2010

Содержание

Введение	6
Комментарий к Федеральному закону	9
Глава I Общие положения	10
Статья 1. Бухгалтерский учет, его объекты и основные задачи	10
Статья 2. Понятия, используемые в настоящем Федеральном законе	20
Руководитель организации	21
Синтетический и аналитический учет	22
План счетов бухгалтерского учета	23
Бухгалтерская отчетность	23
Учредители и участники организации	24
Собственники имущества организации	24
Инвесторы	24
Кредиторы	25
Статья 3. Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете	25
Конец ознакомительного фрагмента.	27

Александр Николаевич Борисов

Комментарий к Федеральному закону от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (постатейный)

Введение

С введением в действие Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – комментируемый Закон, Закон) единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в России впервые установлены на законодательном уровне. Более того, основы бухгалтерского учета закреплены в одном законодательном акте, представляющем собой в силу этого кодифицированный нормативный правовой акт бухгалтерского учета. До принятия Закона единые методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета и отчетности на территории России устанавливались Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, разработанным Минфином России во исполнение поручения Правительства РФ (постановление от 16 февраля 1992 г. № 89¹ и утвержденным приказом от

20 марта 1992 г. № 10², а позднее – переработанным Минфином России и утвержденным приказом от 26 декабря 1994 г. № 170³.

Необходимость же закрепления единых основ организации и ведения бухгалтерского учета была вызвана кардинальными изменениями в самой концепции бухгалтерского учета, что, в свою очередь, было предопределено коренными социально-экономическими преобразованиями России, происходившими на рубеже 80—90-х гг. XX в. Как отмечалось в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России и в Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утв. постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283⁴, система бухгалтерского учета, существовавшая в условиях планируемой экономики, была обусловлена общественным характером собственности и потребностями государственного управления экономикой. Главным потребителем информации, формирующейся в системе бухгалтерского учета, выступало государство через отраслевые министерства и ведомства, а также через планирующие, статистические и финансовые органы. Действовавшая система государственного финансового контроля выявляла отклонения от предписанных моделей хозяйственного поведения организаций.

Роль бухгалтерского учета в современных условиях наиболее емко определена КС РФ: бухгалтерский учет служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (в том числе налоговой) политики в Российской Федерации и относится к числу конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя России. Данная правовая позиция, основанная на положениях ст. 71(п. «ж», «р»)) Конституции РФ во взаимосвязи с ее ст. 8 (ч. 1), 29 (ч. 4), 34 и 114

¹ ФГ. – 1992. – № 13.

² Там же.

³ РВ. – 1995. – 18 мая. – № 90.

⁴ СЗРФ. – 1998. – № 11. – Ст. 1290.

(п. «б» ч. 1), выражена КС РФ в постановлении от 1 апреля 2003 г. № 4-П⁵ и подтверждена в постановлении от 18 июля 2003 г. № 14-П⁶ и определении от 13 июня 2006 г. № 319-0⁷.

В то же время выполняемая бухгалтерским учетом функция проведения единой налоговой политики в настоящее время имеет принципиально новое содержание по сравнению с тем, как это устанавливалось при формировании новой российской налоговой системы, действующей с 1992 г. Обновленным законодательством о налогах и сборах установлена система налогового учета, представляющая собой систему обобщения информации об объектах налогообложения для исчисления налоговой базы на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных.

Налоговый учет существует либо как самостоятельная учетная система, либо как дополнительная учетная система по отношению к системе бухгалтерского учета. В последнем случае эти две учетные системы совпадают в части использования данных бухгалтерского учета для налогообложения.

Ведение налогового учета не предусматривает двойной записи – одного из главных методов бухгалтерского учета. Однако налоговый учет располагает другими инструментами, аналогичными соответствующим инструментам бухгалтерского учета, – системой учетных принципов, учетной политикой для целей налогообложения, документацией и регистрацией (первичные документы, регистры налогового учета), налоговой отчетностью (налоговые декларации).

Соответственно в настоящей книге не только даны комментарии к положениям Федерального закона «О бухгалтерском учете», но и сделан сравнительный анализ этих положений с положениями о налоговом учете, содержащимися в законодательстве о налогах и сборах.

За время действия комментируемого Закона в него вносились изменения и дополнения. Эти изменения рассмотрены в комментариях к соответствующим статьям Закона. Здесь же представляется целесообразным лишь упомянуть об актах, вносивших изменения. В частности, это ТМК РФ, а также Федеральные законы:

от 23 июля 1998 г. № 123-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете»⁸;

от 28 марта 2002 г. № 32-ФЗ «О внесении изменения и дополнения в Федеральный закон «О бухгалтерском учете»⁹;

от 31 декабря 2002 г. № 187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации»¹⁰;

от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 26.2, 26.3 и 27 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации»¹¹;

от 10 января 2003 г. № 8-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О занятости населения в Российской Федерации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам финансирования мероприятий по содействию занятости населения»¹²;

⁵ СЗРФ. – 2003. — № 15. — Ст. 1416.

⁶ СЗРФ. – 2003. — № 30. — Ст. 3102.

⁷ СПС.

⁸ СЗРФ. – 1998. – № 30. – Ст. 3619.

⁹ СЗРФ. – 2002. — № 13. — Ст. 1179.

¹⁰ СЗ РФ. – 2003. – № 1. – Ст. 2.

¹¹ СЗ РФ. – 2003. – № 1. – Ст. 6.

¹² СЗ РФ. – 2003. – № 2. – Ст. 160.

от 30 июня 2003 г. № 86-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Российской Федерации, признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации, предоставлении отдельных гарантий сотрудникам органов внутренних дел, органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ и упраздняемых федеральных органов налоговой полиции в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления»¹³;

от 3 ноября 2006 г. № 183-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О сельскохозяйственной кооперации» и отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹⁴.

¹³ СЗ РФ. – 2003. – № 27. – Ч. I. – Ст. 2700.

¹⁴ СЗРФ. – 2006. — № 45. — Ст. 4635.

Комментарий к Федеральному закону

от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ
«О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ»

(в редакции Федеральных законов от 23 июля 1998 г. № 123-ФЗ, от 28 марта 2002 г. № 32-ФЗ, от 31 декабря 2002 г. № 187-ФЗ, от 31 декабря 2002 г. № 191 – ФЗ, от 10 января 2003 г. № 8-ФЗ, от 28 мая 2003 г. № 61 – ФЗ, от 30 июня 2003 г. № 86-ФЗ и от 3 ноября 2006 г. № 183-ФЗ)

Глава I Общие положения

Статья 1. Бухгалтерский учет, его объекты и основные задачи

1. Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

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

3. 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.

В пункте 1 комментируемой статьи дано законодательное определение понятия «бухгалтерский учет». Следует отметить, что понятие «бухгалтерский учет» определено как не зависящее от того, в какой отрасли законодательства оно используется. В отличие от понятия «бухгалтерский учет» в ст. 2 Закона определения таких понятий, как «руководитель организации», «синтетический учет», «аналитический учет», «план счетов бухгалтерского учета», «бухгалтерская отчетность», даны только для целей комментируемого Закона (см. комментарий к ст. 2 Закона).

В определении бухгалтерского учета нашли отражение: объекты бухгалтерского учета – имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции (см. далее);

последовательные этапы бухгалтерского учета – сбор, регистрация и обобщение информации;

основные требования к ведению бухгалтерского учета – ведение учета в денежном выражении (п. 1 ст. 8 и п. 1 ст. 11 Закона); ведение учета организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации (п. 3 ст. 8 Закона); своевременная регистрация без каких-либо пропусков или изъятий на счетах бухгалтерского учета всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации (п. 5 ст. 8 и п. 4 ст. 9 Закона); оформление всех хозяйственных операций, проводимых организацией, оправдательными документами, которые служат первичными учетными документами и на основании которых ведется бухгалтерский учет (п. 1 ст. 9 Закона).

Как уже говорилось (см. введение), согласно правовой позиции КС РФ бухгалтерский учет служит инструментом финансового регулирования и проведения единой финансовой (в том числе налоговой) политики в Российской Федерации и относится к числу конституционных гарантий единого рынка, единства экономического пространства как одной из основ конституционного строя России.

Законодательно определение понятия «налоговый учет» дано только в отношении порядка исчисления налога на прибыль организаций. Согласно ст. 313 гл. 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ (гл. 25 введена в действие с 1 января 2002 г. в соответствии с Федеральным законом от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ¹⁵), налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным данным Кодексом.

В разделе 9 Методических рекомендаций 2002 г. по применению гл. 25 НК РФ система налогового учета охарактеризована следующим образом: это особый порядок учета доходов и расходов, момента их признания; система подразумевает особый механизм учета доходов и расходов для исчисления налоговой базы отчетного (налогового) периода, особый порядок формирования отложенных расходов (т. е. расходы формируют стоимость соответствующего объекта учета, который влияет на налоговую базу последующих отчетных (налоговых) периодов по специальным расчетам (алгоритмам), предусмотренным гл. 25 НК РФ).

Статьей 313 НК РФ (в ред. Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ¹⁶) также установлено, что на основе данных налогового учета налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода. До внесения Федеральным законом от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ изменений и дополнений в гл. 25 НК РФ абз. 1 ст. 313 НК РФ был изложен в следующей редакции: налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, если статьями гл. 25 Кодекса предусмотрен порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в бухгалтерском учете, установленного правилами бухгалтерского учета.

Изложенное позволяет утверждать, что налоговый учет имеет место во всех случаях, когда на налогоплательщиков законодательством о налогах и сборах возложена обязанность ведения учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения (см. комментарий к ст. 4 Закона).

Однако задачи налогового учета могут быть в большей или меньшей степени решены посредством бухгалтерского учета. В качестве примеров установленного порядка решения задач налогового учета с использованием данных бухгалтерского учета следует привести единый сельскохозяйственный налог (гл. 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» части второй НК РФ введена в действие с 1 января 2002 г. в соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2001 г. № 187-ФЗ¹⁷ и изложена в новой редакции с 1 января 2004 г. в соответствии с Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 147-ФЗ¹⁸) и налог на имущество организаций (гл. 30 «Налог на имущество организаций» части второй НК РФ введена в действие с 1 января 2004 г. в соответствии с Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ¹⁹):

¹⁵ СЗ РФ. – 2001. – № 33. – Ст. 3413.

¹⁶ СЗ РФ. – 2002. – № 22. – Ст. 2026.

¹⁷ СЗ РФ. – 2001. – № 53. – Ч. I. – Ст. 5023.

¹⁸ СЗ РФ. – 2003. – № 46. – Ч. I. – Ст. 4443.

¹⁹ СЗ РФ. – 2003. – № 46. – Ч. I. – Ст. 4435.

в пункте 8 ст. 346.5 (в ред. Федерального закона от 13 марта 2006 г. № 39-ФЗ²⁰) установлено, что организации обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений гл. 26.1. Следует обратить внимание на то, что, даже предписывая использовать данные бухгалтерского учета, законодатель устанавливает учитывать положения законодательства о налогах и сборах, что осуществляется в рамках налогового учета;

согласно п. 1 ст. 375 при определении налоговой базы имущество, признаваемое объектом налогообложения, учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. Однако там же, в п. 1 ст. 375, предусмотрено ведение налогового учета – в случае если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, то стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Примером установления ведения налогового учета без использования данных бухгалтерского учета является упрощенная система налогообложения, предусмотренная гл. 26.2 части второй НК РФ (гл. 26.2 введена в действие с 1 января 2003 г. в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ²¹): согласно ст. 346.24 (в ред. Федерального закона от 21 июля 2005 г. № 101-ФЗ²²) налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, форма и порядок заполнения которой утверждаются Минфином России (см. комментарий к ст. 4 Закона).

Следует отметить, что законодатель использует понятие «налоговый учет» непосредственно в отношении не всех налогов. Однако это не означает, что в отношении этих налогов не предусмотрено ведение налогового учета. Например, в гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» части второй НК РФ понятие «налоговый учет» не используется, а говорится только о бухгалтерском учете и учете объектов налогообложения – согласно п. 7 ст. 166 Кодекса в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам. Тем не менее, не вызывает сомнений то, что гл. 21 НК РФ предусматривает ведение именно налогового учета. В частности, в п. 3 мотивировочной части определения КС РФ от 7 февраля 2002 г. № 37-0²³ упоминается о том, что признание лица плательщиком налога на добавленную стоимость возлагает на такое лицо дополнительную обязанность по ведению налогового учета.

Несмотря на то что в ст. 313 НК РФ, определяющей основные положения о налоговом учете по налогу на прибыль организаций, говорится о налоговом учете только как о системе обобщения информации, налоговый учет включает и такие этапы, как сбор и регистрация информации, необходимой для целей налогообложения. В частности, законодательством о налогах и сборах предусмотрено составление первичных документов налогового учета (см. комментарий к ст. 9 Закона).

²⁰ СЗРФ. – 2006. — № 12. — Ст. 1233.

²¹ СЗРФ. – 2002. — № 30. — Ст. 3021.

²² СЗРФ. – 2005. — № 30. — Ч. I. – Ст. 3112.

²³ СЗРФ. – 2002. — № 20. — Ст. – 1913.

Бюджетное законодательство использует понятие бюджетного учета: согласно п. 2 ст. 264.1 БК РФ (здесь и далее в ред. Федерального закона от 26 апреля 2007 г. № 63-ФЗ²⁴) бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств России, субъектов РФ и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства; бюджетный учет осуществляется в соответствии с планом счетов, включающим бюджетную классификацию РФ; план счетов бюджетного учета и инструкция по его применению утверждаются Минфином России. Как предусмотрено в п. 1 указанной статьи, единая методология и стандарты бюджетного учета и бюджетной отчетности устанавливаются Минфином России в соответствии с положениями данного Кодекса.

В отношении статистического учета следует отметить следующее. В части 3 ст. 14 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»²⁵ установлено, что государственные информационные системы создаются и эксплуатируются на основе статистической и иной документированной информации, представляемой гражданами (физическими лицами), организациями, государственными органами, органами местного самоуправления. Согласно ч. 4 этой же статьи перечни видов информации, представляемой в обязательном порядке, устанавливаются федеральными законами, условия ее представления – Правительством РФ или соответствующими государственными органами, если иное не предусмотрено федеральными законами.

Общественные отношения, возникающие при осуществлении официального статистического учета, являются предметом регулирования Федерального закона от 29 ноября 2007 г. № 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации»²⁶, что и закреплено в ч. 2 его ст. 1. В статье 2 названного Закона наряду с прочим даны следующие определения:

официальный статистический учет – это деятельность, направленная на проведение в соответствии с официальной статистической методологией федеральных статистических наблюдений и обработку данных, полученных в результате этих наблюдений, и осуществляемая в целях формирования официальной статистической информации;

система государственной статистики – это государственная федеральная информационная статистическая система, представляющая собой совокупность данных, позволяющих осуществлять официальный статистический учет первичных статистических данных и административных данных, формируемой на их основе в соответствии с официальной статистической методологией официальной статистической информации и обеспечивающих формирование такой информации, информационных технологий и технических средств.

Положение об условиях представления в обязательном порядке первичных статистических данных и административных данных субъектам официального статистического учета утверждено постановлением Правительства РФ от 18 августа 2008 г. № 620²⁷.

Пунктом 2 комментируемой статьи установлены следующие объекты бухгалтерского учета:

- имущество организаций;
- обязательства организаций;
- хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

²⁴ СЗ РФ. – 2007. – № 18. – Ст. 2117.

²⁵ СЗ РФ. – 2006. – № 31. – Ч. I. – Ст. 3448.

²⁶ СЗ РФ. – 2007. – № 49. – Ст. 6043.

²⁷ СЗ РФ. – 2008. – № 34. – Ст. 3929.

Под имуществом организации подразумеваются средства организации по их составу и размещению (активы организации), под обязательствами организации – средства организации по источникам их формирования и целевому предназначению (пассивы организации).

В соответствии с п. 20 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н (не распространяется на кредитные организации и бюджетные организации), актив баланса должен содержать разделы «Внеоборотные активы» и «Оборотные активы», пассив баланса – разделы «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства» и «Краткосрочные обязательства».

Раздел «Внеоборотные активы» актива баланса включает следующие группы статей:

«Нематериальные активы» – статьи «Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности», «Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы», «Организационные расходы» и «Деловая репутация организации»;

«Основные средства» – статьи «Земельные участки и объекты природопользования», «Здания, машины, оборудование и другие основные средства» и «Незавершенное строительство»;

«Доходные вложения в материальные ценности» – статьи «Имущество для передачи в лизинг» и «Имущество, предоставляемое по договору проката»;

«Финансовые вложения» – статьи «Инвестиции в дочерние общества», «Инвестиции в зависимые общества», «Инвестиции в другие организации», «Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев» и «Прочие финансовые вложения».

Раздел «Оборотные активы» актива баланса включает следующие группы статей:

«Запасы» – статьи «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности», «Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)», «Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные» и «Расходы будущих периодов»;

«Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;

«Дебиторская задолженность» – статьи «Покупатели и заказчики», «Векселя к получению», «Задолженность дочерних и зависимых обществ», «Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал», «Авансы выданные» и «Прочие дебиторы»;

«Финансовые вложения» – статьи «Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев», «Собственные акции, выкупленные у акционеров» и «Прочие финансовые вложения»;

«Денежные средства» – статьи «Расчетные счета», «Валютные счета» и «Прочие денежные средства».

Раздел «Капитал и резервы» пассива баланса включает следующие группы статей:

«Уставный капитал»;

«Добавочный капитал»;

«Резервный капитал» – статьи «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» и «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами»;

«Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток – вычитается).

Раздел «Долгосрочные обязательства» пассива баланса включает следующие группы статей:

«Заемные средства» – статьи «Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты» и «Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты»;

«Прочие обязательства».

Раздел «Краткосрочные обязательства» пассива баланса включает следующие группы статей:

«Заемные средства» – статьи «Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты» и «Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты»;

«Кредиторская задолженность» – статьи «Поставщики и подрядчики», «Векселя к уплате», «Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами», «Задолженность перед персоналом организации», «Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами», «Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов», «Авансы полученные» и «Прочие кредиторы»;

«Доходы будущих периодов»;

«Резервы предстоящих расходов и платежей».

Положения об оценке имущества и обязательств организаций закреплены в ст. 11 комментируемого Закона (см. комментарий к ст. 11 Закона).

Хозяйственные операции исходя из п. 1 комментируемой статьи являются объектами бухгалтерского учета в том случае, если они влекут изменение (уменьшение или увеличение) имущества и (или) обязательств организаций.

В отношении хозяйственных операций при рассмотрении положений об объектах бухгалтерского учета также необходимо отметить следующее:

не всякая хозяйственная операция, осуществляемая организацией в процессе ее деятельности, является объектом бухгалтерского учета. Например, заключение организацией с другим лицом договора гражданско-правового характера далеко не всегда влечет необходимость внесения записи в бухгалтерский учет. В связи с этим справедливо высказывается мнение о введении понятия хозяйственной операции, значимой для бухгалтерского учета;

изменение имущества и (или) обязательств организаций может быть результатом не только хозяйственной операции, но и иных действий, например хищением имущества организации. В пункте 5 ст. 8 комментируемого Закона прямо указано, что регистрации на счетах бухгалтерского учета подлежат как хозяйственные операции, так и результаты инвентаризации.

В отношении объектов налогового учета необходимо отметить следующее.

В статье 313 части второй НК РФ, определяющей основные положения о налоговом учете по налогу на прибыль организаций, прямо объекты налогового учета не указаны. В абзаце 4 ст. 313 Кодекса, устанавливающем цели осуществления налогового учета, говорится только о хозяйственных операциях, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода. Вместе с тем в абз. 6 указанной статьи (в ред. Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ), определяющем порядок изменения применяемых методов учета, в качестве объектов учета наряду с хозяйственными операциями упоминаются «объекты».

В Рекомендациях 2001 г. МНС России о системе налогового учета объекты налогового учета определены следующим образом: имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов. Нетрудно заметить, что такое определение объектов налогового учета ориентировано на положение п. 2 комментируемой статьи.

Раздел 9 Методических рекомендаций 2002 г. МНС России по применению гл. 25 НК РФ содержит следующие общие положения об объектах налогового учета:

под объектом учета в целях применения гл. 25 НК РФ понимается формирование показателей, которые отражают данные о доходах, учитываемых в отчетном периоде, а также затратах, учитываемых в составе признанных расходов отчетного периода, через алгоритм расходов будущих периодов, формирование стоимости амортизируемого имущества и т. п.;

в частности, к подобным расходам относятся расходы на освоение природных ресурсов, на научные исследования и опытно-конструкторские разработки. Подобные расходы, осу-

ществленные в отчетном периоде, учитываются при расчете налоговой базы в последующие отчетные (налоговые) периоды;

с учетом требований соответствующих статей гл. 25 НК РФ необходимо расходы, подразделяемые на материальные расходы, на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы, учесть по соответствующим направлениям учета (объектам учета), для того чтобы сформировать стоимость этого объекта и учитывать сформированные в подобном порядке расходы при исчислении налоговой базы отчетного периода.

Как говорилось выше, налоговый учет обобщает информацию, необходимую для определения налоговой базы. Налоговая база, как определено в п. 1 ст. 53 части первой НК РФ, представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Соответственно в качестве объектов налогового учета представляется целесообразным рассматривать объекты налогообложения, которыми согласно п. 1 ст. 38 НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ²⁸) являются:

реализация товаров (работ, услуг);

имущество;

прибыль;

доход;

расход;

иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Там же, в п. 1 ст. 38 НК РФ, установлено, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй данного Кодекса и с учетом положений указанной статьи.

Понятия имущества, товара, работ и услуг, используемых при установлении объекта налогообложения, определены в ст. 38 НК РФ (в ред. Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ²⁹) следующим образом:

под имуществом в Кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ (п. 2). Как установлено в ст. 128 части первой ГК РФ (в ред. Федерального закона от 18 декабря 2006 г. № 231 – ФЗ³⁰), к объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; охраняемые результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации (интеллектуальная собственность); нематериальные блага;

товаром для целей НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом РФ (п. 3). Понятие товаров в подп. 1 п. 1 ст. 11 ТмК РФ определено следующим образом: любое перемещаемое через таможенную границу движимое имущество, а также перемещаемые через таможенную границу отнесенные к недвижимым вещам транспортные средства. К товарам для целей данного Кодекса РФ не относятся транспортные средства, которые используются в международных перевозках для платной перевозки лиц либо для платной или бесплатной промышленной или коммерческой перевозки товаров, а также их штатные запасные части, принадлежности и оборудование, содержащиеся в их штатных баках горюче-смазочные материалы и топливо, если они перевозятся вместе с транспортными средствами;

²⁸ СЗ РФ. – 2006. – № 31. – Ч. I. – Ст. 3436.

²⁹ СЗ РФ. – 1999. – № 28. – Ст. 3487.

³⁰ СЗ РФ. – 2006. – № 52. – Ч. I. – Ст. 5497.

работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (п. 4). Выполнение работ осуществляется в рамках такого гражданско-правового договора, как договор подряда (гл. 37 «Подряд» части второй ГК РФ). Согласно п. 1 ст. 702 ГК РФ по договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ регулируется гл. 38 части второй ГК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 769 ГК РФ по договору на выполнение научно-исследовательских работ исполнитель обязуется провести обусловленные техническим заданием заказчика научные исследования, а по договору на выполнение опытно-конструкторских и технологических работ – разработать образец нового изделия, конструкторскую документацию на него или новую технологию, а заказчик обязуется принять работу и оплатить ее;

услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5). Возмездное оказание услуг осуществляется в рамках такого гражданско-правового договора, как договор возмездного оказания услуг (гл. 39 «Возмездное оказание услуг» части второй ГК РФ). Согласно п. 1 ст. 779 ГК РФ по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги.

Рассматривая положения об объектах бухгалтерского учета, целесообразно привести положения п. 7.1 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России о составе информации, формируемой в бухгалтерском учете для заинтересованных пользователей: элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, являются имущество, кредиторская задолженность и капитал;

элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы организации;

информация об изменениях в финансовом положении организации, которая отражается в отчете о движении денежных средств, является производной от элементов бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках.

В пункте 7 Концепции содержатся следующие определения имущества, кредиторской задолженности, доходов и расходов (определения отражают только их экономические характеристики, но не критерии, согласно которым они могут быть отражены в соответствующих отчетах):

имуществом признаются хозяйственные средства, контролируемые организацией в результате прошлых событий ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем (п. 7.2). Будущие экономические выгоды – это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию. Считается, что объект имущества принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть: а) использован обособленно или в сочетании с другим объектом в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи; б) обменен на другой объект имущества; в) использован для погашения кредиторской задолженности; г) распределен между собственниками организации (п. 7.2.1). Материально-вещественная форма объекта и юридические условия его использования не являются единственным критерием определения имущества (п. 7.2.2);

кредиторской задолженностью признается существующее на отчетную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку ресурсов организации, которые должны были принести ей экономические выгоды. Кредиторская задолженность может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота (п. 7.3). Погашение кредиторской задолженности предполагает обычно, что для удовлетворения требований другой стороны организация лишается ресурсов, в которых потенциально заключены экономические выгоды. Это может происходить в следующих формах: а) выплата денежных средств; б) передача другого имущества; в) оказание услуг; г) замена кредиторской задолженности одного вида другим; д) преобразование кредиторской задолженности в капитал; е) снятие требований со стороны кредитора (п. 7.3.1);

капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности (п. 7.4);

доходом признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы включают выручку от реализации, оплату за услуги, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендную плату, а также прочие доходы (поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, и др.) (п. 7.5);

расходами признаются уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников). 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.) (п. 7.6).

Пункт 3 комментируемой статьи наряду с определением основных задач бухгалтерского учета вводит на законодательном уровне понятия «внутренний пользователь бухгалтерской отчетности» и «внешний пользователь бухгалтерской отчетности», а также определяет круг лиц, относимых к указанным категориям:

внутренние пользователи – руководители, учредители, участники и собственники имущества организации;

внешние пользователи – инвесторы, кредиторы и другие лица.

Определение понятия «руководитель организации» дано в ст. 2 комментируемого Закона. В комментарии к указанной статье Закона даны определения остальных понятий лиц, относимых к внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности (см. комментарий к ст. 2 Закона).

Как отмечено в п. 3.2 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, в отношении информации для внешних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений. Информация, сформированная исходя из этой цели, отвечает общим потребностям большинства заинтересованных пользователей. Это, однако, не означает, что в бухгалтерском учете формируется вся информация, которая может оказаться необходимой и достаточной для заинтересованных пользователей при принятии решений.

В пункте 3.3 Концепции определено, что заинтересованными пользователями информации, формирующейся в бухгалтерском учете, считаются лица, имеющие какие-либо потребности в информации об организации и обладающие достаточными познаниями и навыками для того, чтобы понять, оценить и использовать эту информацию, а также имеющие желание

изучать эту информацию. Заинтересованными пользователями могут быть реальные и потенциальные инвесторы, работники, заимодавцы, поставщики и подрядчики, покупатели и заказчики, органы власти и общественность в целом.

Согласно п. 3.4 Концепции заинтересованные пользователи преследуют следующие основные интересы в информации, формирующейся в бухгалтерском учете:

1) инвесторы и их представители заинтересованы в информации: о рискованности и доходности предполагаемых или осуществленных ими инвестиций; о возможности и целесообразности распоряжаться инвестициями; о способности организации выплачивать дивиденд;

2) работники и их представители заинтересованы в информации: о стабильности и прибыльности работодателей; способности организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест;

3) заимодавцы заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации займы и выплачены соответствующие проценты;

4) поставщики и подрядчики заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы;

5) покупатели и заказчики заинтересованы в информации о продолжении деятельности организации;

6) органы власти заинтересованы в информации для осуществления возложенных на них функций: по распределению ресурсов; регулированию народного хозяйства; разработке и реализации общегосударственной политики; ведению статистического наблюдения;

7) общественность в целом заинтересована в информации о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях.

В пункте 3.5 Концепции отмечено, что, поскольку интересы заинтересованных пользователей значительно различаются, бухгалтерский учет не может удовлетворить все информационные потребности этих пользователей в полном объеме. Информация, формирующаяся в бухгалтерском учете, удовлетворяет потребности, являющиеся общими для всех пользователей. В частности, решения, принимаемые всеми заинтересованными пользователями, требуют оценки способности организации воспроизводить денежные средства и аналогичные им активы, времени и определенности их поступления. В результате проведения такой оценки может быть установлена возможность организации обеспечить причитающиеся и предстоящие выплаты инвесторам, работникам, заимодавцам, поставщикам и подрядчикам, государству.

В соответствии с п. 3.6 Концепции в отношении информации для внутренних пользователей цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации, полезной руководству для принятия управленческих решений. При этом имеется в виду, что информация для внешних пользователей формируется в том числе на основе информации для внутренних пользователей, относящейся к финансовому положению организации, финансовым результатам ее деятельности, изменениям в ее финансовом положении.

Цели осуществления налогового учета по налогу на прибыль организаций определены в ст. 313 части второй НК РФ:

формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода;

обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

МНС России разъяснило в разд. 9 Методических рекомендаций 2002 г. по применению гл. 25 НК РФ, что система налогового учета должна обеспечить возможность осуществления контроля за правильностью формирования тех или иных показателей, которые будут учтены при расчете налоговой базы, как при осуществлении внутреннего контроля, так и со стороны

проверяющих органов. Иначе говоря, должна быть обеспечена «прозрачность» формирования показателей налоговой декларации начиная с первичного документа.

Цели осуществления налогового учета ограничены по сравнению с задачами, решаемыми бухгалтерским учетом, обеспечением информацией, необходимой для контроля за соблюдением только законодательства о налогах и сборах. В то же время такое ограничение не означает, что в цели осуществления налогового учета не входит обеспечение информацией, необходимой для контроля за целесообразностью хозяйственных операций и использованием ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

Согласно п. 1 ст. 252 гл. 25 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Соответственно расходы при их принятии проверяются на соответствие указанным критериям.

Соответствующими положениями гл. 25 НК РФ установлено, что определенные виды расходов могут быть приняты налогоплательщиком только в пределах установленных норм и нормативов (например, расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, суммы выплаченных подъемных, суточные или полевое довольствие, расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов и т. д.). Расходы в сумме превышения над установленными нормами и нормативами относятся к расходам, не учитываемым в целях налогообложения.

В отношении налогового учета по другим налогам, нежели налог на прибыль организаций, к приведенным выше положениям ст. 313 НК РФ следует лишь добавить, что объектами налогообложения могут быть не только хозяйственные операции, о чем говорилось выше.

Статья 2. Понятия, используемые в настоящем Федеральном законе

Для целей настоящего Федерального закона используются следующие понятия:

руководитель организации – руководитель исполнительного органа организации либо лицо, ответственное за ведение дел организации;

синтетический учет – учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета;

аналитический учет – учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета;

план счетов бухгалтерского учета – систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета;

бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

В комментируемой статье определен понятийный аппарат, который используется комментируемым Законом. В этой связи прежде всего необходимо отметить, что по общему правилу юридической техники определения понятий (предписания-дефиниции) включаются в законодательные акты в следующих случаях: когда юридический (правовой) термин сформирован с использованием специальных слов – редких либо малоупотребительных иностранных слов, а также переосмысленных общеупотребительных слов; когда правовое понятие формируется из слов, позволяющих неоднозначно истолковывать его смысл, порождающих разнообразные смысловые ассоциации. В отношении же самих основных терминов, определения которых даны в комментируемой статье, целесообразно отметить следующее.

Руководитель организации

В пункте 1 ст. 53 части первой ГК РФ, содержащей общие нормы об органах юридического лица, установлено, что юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительными документами. Порядок назначения или избрания органов юридического лица определяется законом и учредительными документами. Согласно п. 2 указанной статьи в предусмотренных законом случаях юридическое лицо может приобретать гражданские права и принимать на себя гражданские обязанности через своих участников.

С учетом положения п. 3 ст. 2 ГК РФ о том, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством, раскрытие определения понятия «руководитель организации» в комментируемом Законе, с одной стороны, представляется обоснованным и необходимым. Однако, с другой стороны, в законодательстве о налогах и сборах определение понятия «руководитель организации» не содержится, в п. 1 ст. 11 части первой НК РФ сделана лишь общая ссылка на то, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

Для налоговых правоотношений более важным является представительство налогоплательщика-организации в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а не организационные моменты ведения налогового учета в организациях. Соответственно часть первая НК РФ содержит специальную главу 4, посвященную представительству в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Согласно п. 1 ст. 26 НК РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено данным Кодексом. Законными представителями налогоплательщика-организации в соответствии с п. 1 ст. 27 НК РФ признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов. Таким образом, данное в комментируемой статье для целей законодательства о бухгалтерском учете определение понятия «руководитель организации» совпадает с определением понятия «законный представитель налогоплательщика-организации», данным в п. 1 ст. 27 Кодекса для целей законодательства о налогах и сборах.

Исходя из положений ст. 53 (общие нормы об органах юридического лица), 72, 84, 91, 103 и 110 (специальные нормы) части первой ГК РФ в качестве законного представителя юридического лица выступает его исполнительный орган (коллегиальный или единоличный). Наименование исполнительных органов как единоличных, так и коллегиальных может быть различным (единоличных – генеральный директор, директор, президент, председатель, управляющий;

коллегиальных – правление, дирекция, совет директоров). Полномочия законного представителя юридического лица подтверждаются документами, удостоверяющими его должностное положение.

Согласно п. 1 ст. 5 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (наименование в ред. Федерального закона от 23 июня 2003 г. № 76-ФЗ)³¹ в ЕГРЮЛ содержатся наряду с прочими следующие сведения о юридическом лице:

адрес (место нахождения) постоянно действующего исполнительного органа юридического лица (в случае отсутствия постоянно действующего исполнительного органа юридического лица – иного органа или лица, имеющих право действовать от имени юридического лица без доверенности), по которому осуществляется связь с юридическим лицом (подп. «в» п. 1 ст. 5);

фамилия, имя, отчество и должность лица, имеющего право без доверенности действовать от имени юридического лица, а также паспортные данные такого лица или данные иных документов, удостоверяющих личность в соответствии с законодательством РФ, и ИНН при его наличии (подп. «л» п. 1 ст. 5).

Синтетический и аналитический учет

Аналитический и синтетический учет представляют собой два уровня, на которых осуществляется бухгалтерский учет. Первый из них – детализированный, ведется на счетах аналитического учета, второй – обобщенный, ведется на счетах синтетического учета. В определениях понятий «аналитический учет» и «синтетический учет», данных в комментируемой статье, отражены виды объектов бухгалтерского учета, указанные в п. 2 ст. 1 комментируемого Закона, – имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции (см. комментарий к ст. 1 Закона).

Несмотря на то что ведение налогового учета не предусматривает двойной записи, являющейся одним из главных методов бухгалтерского учета, в системе налогового учета также существует два уровня – аналитический учет и синтетический учет.

Согласно ст. 314 части второй НК РФ данные налогового учета по налогу на прибыль организаций – это данные, которые учитываются в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения. В статье 314 Кодекса (в ред. Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ) установлено, что при этом аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы.

Строго говоря, законодательство о налогах и сборах не использует понятие «синтетический налоговый учет». Тем не менее, представляется, что есть достаточные основания рассматривать в качестве синтетического налогового учета учет обобщенных данных налогового учета, который ведется в расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Расчет налоговой базы согласно ст. 313 НК РФ является подтверждением данных налогового учета. В расчете налоговой базы исходя из положений ст. 314 данного Кодекса, отражается систематизированная и накопленная в аналитических регистрах налогового учета информация, содержащаяся в принятых к учету первичных документах. Статьей 315 НК РФ установлено, что расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами, установленными гл. 25 Кодекса, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года.

³¹ СЗ РФ. – 2001. – № 33. – Ст. 3431; 2003. – № 26. – Ст. 2565.

План счетов бухгалтерского учета

Обязательные для исполнения всеми организациями на территории России планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению, как установлено подп. «а» п. 2 ст. 5 комментируемого Закона, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета (см. комментарий к ст. 5 Закона).

Согласно п. 3 ст. 6 комментируемого Закона рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности, утверждаются при принятии организацией учетной политики (см. комментарий к ст. 6 Закона).

Статьей 314 части второй НК РФ определено, что аналитические регистры налогового учета – это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями настоящей главы, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета.

С учетом того что ведение налогового учета не предусматривает двойной записи, понятие «план счетов» неприменимо в системе налогового учета. Из определения понятия «налоговый учет», данного в ст. 313 НК РФ (система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ), следует, что неким аналогом плана счетов бухгалтерского учета в налоговом учете является установленный законодательством о налогах и сборах порядок группировки данных об объектах налогового учета (об объектах налогового учета см. комментарий к ст. 1 Закона).

Бухгалтерская отчетность

В пункте 4 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) помимо приведенного в комментируемой статье определения даны следующие определения: отчетный период – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность;

пользователь – юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации.

Составление бухгалтерской отчетности является завершающим этапом учетного процесса, осуществляемого в рамках системы бухгалтерского учета. Аналогом бухгалтерской отчетности в системе налогового учета является налоговая декларация, представляющая собой согласно п. 1 ст. 80 части первой НК РФ (в ред. Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 1Э7-ФЗ) письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах и об исчисленной сумме налога и (или) других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

В пункте 3 ст. 1 комментируемого Закона на законодательном уровне введены понятия «внутренний пользователь бухгалтерской отчетности» и «внешний пользователь бухгалтерской отчетности», а также определен круг лиц, относимых к указанным категориям. В отношении определений понятий указанных лиц необходимо отметить следующее.

Учредители и участники организации

Согласно п. 2 ст. 48 части первой ГК РФ в связи с участием в образовании имущества юридического лица его учредители (участники) могут иметь обязательственные права в отношении этого юридического лица либо вещные права на его имущество. Там же (в ред. Федерального закона от 3 ноября 2006 г. № 175-ФЗ³²) установлено, что: к юридическим лицам, в отношении которых их участники имеют обязательственные права, относятся хозяйственные товарищества и общества, производственные и потребительские кооперативы; к юридическим лицам, на имущество которых их учредители имеют право собственности или иное вещное право, относятся государственные и муниципальные унитарные предприятия, а также учреждения. К юридическим лицам, в отношении которых их учредители (участники) не имеют имущественных прав, в соответствии с п. 3 указанной статьи относятся общественные и религиозные организации (объединения), благотворительные и иные фонды, объединения юридических лиц (ассоциации и союзы).

Собственники имущества организации

Представляется, что понятие «собственник имущества организации» как никакое другое нуждается в том, чтобы его определение было дано в комментируемой статье.

Дело в том, что согласно п. 3 ст. 213 части первой ГК РФ собственниками имущества, переданного в качестве вкладов учредителями и участниками, являются сами хозяйственные товарищества и общества. Учредители же и участники хозяйственных товариществ и обществ в силу п. 2 ст. 48 данного Кодекса имеют в отношении этих организаций обязательственные, но не вещные (которым и является, как указано в п. 1 ст. 216, право собственности) права. Исходя из положений п. 2 ст. 48 ГК РФ собственники могут быть только у имущества таких организаций, как государственные и муниципальные унитарные предприятия, а также учреждения.

Однако в п. 1 ст. 15 комментируемого Закона, предусматривающем представление годовой бухгалтерской отчетности, говорится также о том, что государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

В связи с этим не вполне понятно, понимаются ли в комментируемом Законе под собственниками имущества организаций только собственники имущества учреждений или же какие-то иные категории лиц.

Инвесторы

В пункте 3 ст. 2 Закона РСФСР от 26 июня 1991 г. № 1488-1 «Об инвестиционной деятельности в РСФСР»³³ определено, что инвесторы – это субъекты инвестиционной деятельности, осуществляющие вложение собственных, заемных или привлеченных средств в форме инвестиций и обеспечивающие их целевое использование. Там же установлено, что в качестве инвесторов могут выступать: органы, уполномоченные управлять государственным и муниципальным имуществом или имущественными правами; граждане, предприятия, предпринимательские объединения и другие юридические лица; иностранные физические и юридические лица, государства и международные организации.

³² СЗРФ. – 2006. — № 45. — Ст. 4627.

³³ Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 29. – Ст. 1005.

Допускается объединение средств инвесторами для осуществления совместного инвестирования. Инвесторы могут выступать в роли вкладчиков, заказчиков, кредиторов, покупателей, а также выполнять функции любого другого участника инвестиционной деятельности.

Понятие «инвестор» раскрывается также в Федеральных законах от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции»³⁴, от 25 февраля 1999 г. № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений»³⁵, от 5 марта 1999 г. № 46-ФЗ «О защите прав и законных интересов инвесторов на рынке ценных бумаг»³⁶ и от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации»³⁷.

Кредиторы

В пункте 1 ст. 307 части первой ГК РФ определено, что в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п. либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности. Пунктом 2 указанной статьи установлено, что обязательства возникают из договора вследствие причинения вреда и из иных оснований, указанных в данном Кодексе. По смыслу комментируемого Закона кредиторами юридического лица являются его контрагенты по гражданско-правовым обязательствам; к кредиторам не относятся органы исполнительной власти и органы местного самоуправления по публично-правовым обязанностям организации (уплата налогов и сборов, иных обязательных платежей, санкций по этим платежам, административных штрафов и т. п.) и работники юридического лица по обязательствам организации, вытекающим из трудовых отношений.

Об иных внешних пользователях бухгалтерской отчетности, нежели инвесторы и кредиторы, см. комментарий к ст. 15 Закона.

Статья 3. Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из настоящего Федерального закона, устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, других федеральных законов, указов Президента Российской Федерации и постановлений 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.

Из комментируемой статьи следует, что понятием «законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете» охватываются не только законодательные, но и иные норматив-

³⁴ СЗРФ. – 1996. – № 1. – Ст. 18.

³⁵ СЗРФ. – 1999. – № 9. – Ст. 1096.

³⁶ СЗРФ. – 1999. – № 10. – Ст. 1163.

³⁷ СЗ РФ. – 1999. – № 28. – Ст. 3493.

ные правовые акты, а именно – указы Президента РФ и постановления Правительства РФ. Другие же нормативные правовые акты, нежели федеральные законы, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ, следуя буквальному толкованию комментируемой статьи, к законодательству о бухгалтерском учете не относятся. В частности, не относятся к законодательству о бухгалтерском учете принимаемые во исполнение прямых предписаний ст. 13 комментируемого Закона нормативные правовые акты (см. комментарий к ст. 13 Закона) Минфина России, определяющие состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций, утверждающие формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения; других органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, утверждающие формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения.

Согласно п. «р» ст. 71 Конституции РФ официальный бухгалтерский учет находится в ведении Российской Федерации. Частью 1 ст. 76 Конституции РФ установлено, что по предметам ведения Российской Федерации принимаются федеральные конституционные законы и федеральные законы, имеющие прямое действие на всей территории России. Соответственно законами и иными нормативными правовыми актами субъектов РФ вопросы бухгалтерского учета регламентированы быть не могут.

С учетом того что Конституцией РФ не предусмотрено принятие по вопросам официального бухгалтерского учета федерального конституционного закона, принят комментируемый Закон (см. комментарий к ст. 19 Закона).

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.