

ЭКОНОМИКА И ПРАВО

Ж. Г. ЛЕОНТЬЕВА
О. П. ГЛАДКИХ

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



Прайм Эдвайс
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, разделительному 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	6
Глава 1	10
1.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета доходов и расходов коммерческих организаций	10
1.2. Нормативное регулирование налогового учета доходов и расходов коммерческих организаций	39
Глава 2	52
2.1. Содержание доходов и расходов в системе бухгалтерского учета	52
Конец ознакомительного фрагмента.	53

**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 со-

бой 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 требованиями 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, Методологическо-

го 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 еди-

нообразного 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 фор-

мировании 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 по-

средством 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 осуществляет-

ся 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 Российской 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 Федера-

ции 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 стандартов – 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 пер-

вый 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 поло-

жения 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 деятельности ¹³.

Доходы и расходы не поименованы прямо в составе объектов бухгалтерского учета, однако составление и представ-

ление сопоставимой и достоверной информации об имущественном 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 За-

кона «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 исполне-

ние 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, устанавливают 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 справедливости.

вой 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 МС-

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 форме ¹².

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 осу-

ществлять 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 про-

фессиональные 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 со-

вершенствовании 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, дей-

ствующие 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 предпринята 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 derogate 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 внима-

ние 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 фактической 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 внутрихо-

зяйственных 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. применяется 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 опре-

деления 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 уче-

та 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 исходно-

го 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 необходи-

мость 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.

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.