

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И АУДИТА

ГАРМОНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СТАТИСТИКИ

Пушкина М.В., соискатель экономического факультета
МГУ им. М.В. Ломоносова,
кафедра учета, анализа, аудита

1. ПРЕДПОСЫЛКИ ГАРМОНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СТАТИСТИКИ

Современный бизнес-язык полон таких словосочетаний как «финансовый учет», «учет по МСФО», «учет по ГААП», «учет для целей налогообложения», «стратегический учет». Финансово-хозяйственная жизнь каждого предприятия может быть препарирована в разных плоскостях. При этом возникает вопрос, нужно ли такое количество видов учета, не пересекают и не дублируют ли они друг друга?

Прежде всего, подчеркнем, что только три вида учета в России являются официальными, т.е. признаются на уровне нормативных актов. Такими учетными системами являются статистический, бухгалтерский и налоговый учет, что закреплено в ст.71 Конституции РФ и в Налоговом Кодексе РФ. Предприятия в РФ обязаны вести официальный учет и предоставлять соответствующую отчетность. Повышение качества официально учета и отчетности предоставляет огромные возмож-

ности для создания адекватной информационной базы в целях принятия решений на любом уровне экономики.

Перераспределение доходов является одной из наиболее острых экономических и политических проблем в современной России. Получение прибыли признается гражданским законодательством в качестве основного признака коммерческой организации, а одна из функций государства заключается в перераспределении национального богатства. Иными словами, высокие доходы отдельных производителей обуславливают в цивилизованном государстве высокий уровень жизни его граждан. Такова одна из сторон взаимосвязи результатов производства в микро- и макроэкономике. Отсюда вытекает принципиальная важность согласования, гармонизации учетной информации на разных уровнях экономики.

Учет в широком смысле слова является одним из главных звеньев процесса управления в модели: «объект – описание – информация – анализ – выработка решения – управленческое воздействие – объект – контроль». Очевидно, что цель информации заключается в формировании прямых и обратных связей между объектами и субъектами управления. Этим обусловлена значимость научно-обоснованного информационного обеспечения процессов и результатов хозяйственной деятельности и гармонизации (согласования) учетных систем.

Результатом гармонизации учетных систем, в конечном счете, является повышение качества принятия решений на макро-, мезо- и микроуровнях, достижение и поддержание баланса интересов всех заинтересованных лиц и их групп. В этой связи позволим себе процитировать Рональда Коуза:

Таблица 1

СРАВНЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СНС.

СНС	Бухгалтерский учет
Определение	
Версия агрегатного балансоведения; адекватный рыночной экономики рыночный учет, завершаемый на макроэкономическом уровне системой взаимосвязанных синтетических показателей, построенный в виде определенного набора счетов и балансовых таблиц	Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении
Цели (задачи)	
Цель – информационное обеспечение государственного регулирования экономики. Задачи: <ul style="list-style-type: none"> • Мониторинг экономического положения. • Макроэкономический анализ. • Принятие решения и разработка экономической политики. • Международное сопоставление 	Задачи: <ul style="list-style-type: none"> • Формирование полной достоверной информации о деятельности организации и её имущественном положении. • Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием ресурсов. • Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организаций и выявление внутрихозяйственных резервов её хозяйственной устойчивости
Объекты учета	
Потоки, запасы, экономические операции – характеристики макроэкономических процессов на всех стадиях процесса воспроизводства (производство, первичное распределение доходов, вторичное распределение доходов, использование доходов на конечное потребление и накопление)	Имущество, обязательства и хозяйственные операции
Пользователи информации	
Неограниченный круг вплоть до населения (Государственная программа)	Внутренние пользователи (руководители, учредители, участники и собственники имущества организации), внешние пользователи (инвесторы, кредиторы и др.) (Закон «О бухгалтерском учете»). Неограниченный круг пользователей (Принципы МСФО)

СНС	Бухгалтерский учет
Качественные характеристики	
1. Двойная запись и метод начисления 2. Оценка результатов экономических операций: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> рыночные цены конечных потребителей; <input type="checkbox"/> цены производителей; <input type="checkbox"/> основные цены 	1. Двойная запись и метод начисления. 2. Допущения: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> имущественная обособленность; <input type="checkbox"/> непрерывность деятельности; <input type="checkbox"/> последовательность применения учетной политики; <input type="checkbox"/> временная определенность фактов хозяйственной деятельности. 3. Требования: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Полноты; <input type="checkbox"/> Своевременности; <input type="checkbox"/> Осмотрительности; <input type="checkbox"/> приоритета содержания перед формой; <input type="checkbox"/> непротиворечивости; <input type="checkbox"/> рациональности
Показатели	
1. Показатели результатов экономической деятельности на микроэкономическом уровне: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> выпуск товаров и услуг; <input type="checkbox"/> промежуточное потребление; <input type="checkbox"/> валовая добавленная стоимость; <input type="checkbox"/> потребление основного капитала; <input type="checkbox"/> валовая прибыль; <input type="checkbox"/> доходы от собственности и др. 2. Показатели на макроуровне (ВВП, ВНД, ВВП и др.)	<ul style="list-style-type: none"> • внеоборотные активы; • оборотные активы; • обязательства; • капитал; • доходы; • расходы и др.
Инструментарий	
Международный методологический стандарт СНС – 93, Национальный стандарт СНС РФ, Методологические положения по статистике Госкомстата России, Государственная программа, Федеральная целевая программа	МСФО, Закон о бухгалтерском учете, Концепция, Положения по бухгалтерскому учету, Методические указания, приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской финансовой отчетности», иные нормативные акты

«Цель экономической политики состоит в создании такой ситуации, когда бы люди, принимая решения о своей деятельности, выбирали такие, которые обеспечивают наилучшие результаты для системы в целом».¹

Для того чтобы говорить о принципиальной возможности или невозможности согласования статистики в лице системы национальных счетов (СНС) и бухгалтерского учета согласно российским стандартам рассмотрим концепции этих учетных систем, а также сопряженные с ними требования к учетной информации (табл. 1).

По итогам сравнения концептуальных основ бухгалтерского учета и СНС, по нашему мнению, можно сделать следующие выводы:

- цели и задачи бухгалтерского учета и СНС непротиворечивы;
- инструментальный учетных систем определен и формализован, доступен для изучения;
- показатели бухгалтерского учета взаимосвязаны и допускают трансформацию.

Почему же столь устойчиво мнение о непреодолимом разрыве между этими учетными системами? Попробуем разобраться с основными постулатами, с которыми связывают наличие неустраняемых различий в оценке и содержании базовых элементов СНС и бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- классификация затрат (расходов);
- применение фактических цен;
- оценка потребления основного капитала;
- оценка затрат на капитальный ремонт.

2. КЛАССИФИКАЦИЯ И ПРИЗНАНИЕ ЗАТРАТ (РАСХОДОВ)

Рассмотрим содержание расходов (затрат) как одного из ключевых показателей СНС «глазами статистика» и «глазами бухгалтера».

¹ Рональд Коуз, «Фирма, рынок право», – М.: «Дело ЛТД» при участии издательства «Gatallaxy», 1992, – с. 192.

В России впервые понятие расхода для целей бухгалтерского учета, близкое по смыслу к содержанию МСФО, было сформулировано в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике:

«Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями 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.)»

В 1999 году аналогичное определение было дано в ПБУ 10/99 «Расходы организации». В ПБУ 10/99 вводится классификация расходов в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности, выделяются:

- расходы по обычным видам деятельности;
- операционные и внереализационные расходы.

Операционные, внереализационные, а также и чрезвычайные расходы считаются прочими расходами.

В ПБУ 10/99 при классификации расходов понятие «убытки» не вводится. Напротив, согласно МСФО (параграфы 78-80 Принципов) определение расходов включает расходы, возникающие в процессе обычной деятельности компании (такие расходы как себестоимость продаж, заработная плата и амортизация), а также убытки.

Убытки – другие статьи, которые подходят под определение расходов, при этом они могут как возникать, так и не возникать в процессе обычной деятельности компании. К убыткам относятся, например, убытки возникающие в результате стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др. Убытки обычно отражаются в отчете о прибылях и

убытках отдельно, потому что информация о них полезна для принятия экономических решений. Убытки часто отражаются в отчетах за вычетом соответствующего дохода².

ПБУ 10/99 отличается, на наш взгляд, недостаточной разработкой терминов и понятий, в частности таких как «расходы» и «затраты». В ПБУ 10/99 под расходами понимаются и собственно расходы, и затраты, и оплата. Поэтому и возникают различные условия признания расходов: в бухгалтерском учете и в отчете о прибылях и убытках. Между тем, «согласно идеологии МСФО, затратами являются потребленные в хозяйственной деятельности ресурсы, еще не признанные расходами и отражаемые на конец отчетного периода в балансе в виде остатков незавершенного производства, готовой продукции, товаров отгруженных и т.п.»³.

В СНС различают два вида затрат – промежуточное потребление и первичные затраты. Промежуточное потребление включает в себя стоимость товаров и услуг, израсходованных на производство. Первичные затраты характеризуют затраты первичных факторов производства: они включают оплату труда, налоги на производство, потребление основного капитала, прибыль.

Как видим, классификация, содержание, а также подход к признанию расходов (затрат) в бухгалтерском учете и СНС существенно различаются. Так в СНС не находят отражение многие операционные и внеоперационные расходы, которые могут составлять существенную сумму (суммовые разницы, курсовые разницы, штрафы и санкции, уплаченные контрагенту). Возникает вопрос: имеется ли необходимость в учете этих расходов в рамках СНС? Представляется, что вопрос неоднозначный. Например, по мнению Е.М. Гибрасовой «промежуточное потребление включает со знаком плюс себестоимость проданных товаров, коммерческие расходы, управленческие расходы, проценты к уплате, прочие операционные расходы, прочие внеоперационные расходы, и со знаком минус оплату труда наемных работников и амортизацию основных средств»⁴. Мы придерживаемся того мнения, что в целях гармонизации бухгалтерского учета и СНС следует учитывать экономический смысл понятий. В частности, если согласно СНС промежуточное потребление включает в себя стоимость товаров и услуг, израсходованных на производство, то не имеет смысла при расчете показателя «промежуточное потребление» учитывать «прочие операционные расходы, прочие внеоперационные расходы», так как такие расходы не связаны с производством по определению.

На основании изложенного, мы можем сделать вывод о том, что классификация и порядок признания расходов (затрат) в СНС и бухгалтерском учете, безусловно, имеют различия, но эти различия объясняются целями предоставления информации учетными системами, о которых мы говорили выше и не являются помехой на пути гармонизации.

² Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А., «Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования», «Аналитика-Пресс», М., 2001, с.214

³ Николаева С.А., «Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. – М.: «Аналитика-Пресс», 2000, с. 52

⁴ Гибрасова Е.М., «Применение показателей финансовой отчетности акционерных обществ РФ для составления системы национальных счетов», автореферат, Москва-2004.

3. ПРИМЕНЕНИЕ ФАКТИЧЕСКИХ ЦЕН

В СНС затраты должны оцениваться в фактических ценах, которые существуют на момент производственного потребления товара, тогда как в бухгалтерском учете затраты, как правило, оцениваются по ценам приобретения товаров. Бесспорно, что в условиях высокой инфляции различие в этих видах оценки может быть весьма существенным. При этом следует иметь в виду, что в бухгалтерском учете существуют методы, которые позволяют нивелировать или снизить влияние инфляционных процессов на стоимость материально-производственных запасов (МПЗ):

- метод оценки МПЗ при списании в производство и на другие цели;
- создание резерва под обесценение МПЗ.

3.1. Метод оценки МПЗ при списании в производство и на другие цели

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (что, между прочим, совпадает с налоговым учетом – п.6 ст.254 НК РФ) при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из следующих методов оценки указанного сырья и материалов:

- метод оценки по себестоимости единицы запасов;
- метод оценки по средней себестоимости;
- метод оценки по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- метод оценки по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

В налоговом и бухгалтерском учете при оценке сырья и материалов используются алгоритмы, описанные в нормативных актах по бухгалтерскому учету. Напомним их.

Метод оценки запасов по средней себестоимости применяется в соответствии с порядком, приведенным в Основных положениях по учету материалов на предприятиях и стройках, утвержденных Минфином СССР 30 апреля 1974 г. № 103.

Необходимо отметить, что метод оценки запасов по средней себестоимости имеет в свою очередь два подвиды – метод обыкновенной средней и метод средней скользящей.

Пунктом 8 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного Приказом Минфина России от 09.12.98 № 60н, определено, что в случае, если по конкретному вопросу нормативными документами порядок ведения бухгалтерского учета не установлен, то при формировании учетной политики организация имеет право осуществить разработку соответствующего порядка учета самостоятельно.

В связи с этим, а также учитывая наличие в действующих правилах бухгалтерского учета варианта, предусматривающего списание (отпуск) материально-производственных запасов в производство по средней себестоимости (Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01), методика исчисления средней себестоимости (по мере поступления материально-производственных запасов или в конце месяца) может быть определена организацией самостоятельно.

Следует также иметь в виду, что международными стандартами финансовой отчетности допускается выбор любого порядка исчисления средней себестоимости материально-производственных запасов как при их отпуске в производство, так и на другие цели.

Аналогичная позиция изложена в письме Минфина РФ от 23.03.99 № 04-03-11.

Таким образом, при использовании в оценке МПЗ метода средней себестоимости можно применять как метод обыкновенной средней, так и метод скользящей средней. При этом, в случае неавтоматизированного бухгалтерского учета применение скользящей средней представляется более рациональным.

Оценка запасов методом ФИФО основана на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их закупки, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство (в торговле – в продажу), должны быть оценены по себестоимости первых по времени закупок с учетом стоимости ценностей, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода производится по фактической себестоимости последних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость ранних по времени закупок.

Метод ЛИФО основан на противоположном допущении по сравнению с методом ФИФО, т. е. ресурсы, первыми поступающие в производство (продажу), должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности по времени закупок. При применении этого метода оценка материальных ресурсов, находящихся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, производится по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени закупок.

Метод ЛИФО является оптимальным в условиях высоких темпов инфляции. С учетом нестабильности экономической ситуации грамотно выбранный метод оценки при списании материально-производственных запасов может явиться эффективным инструментом, помогающим нивелировать или снизить влияние инфляционных процессов на оценку стоимости материально-производственных запасов (МПЗ), списываемых в производство или на другие цели.

Важно помнить, что в налоговом учете оценка материальных ресурсов, списанных в производство или на иные цели, оценивается в аналогичном порядке, что, в свою очередь, влияет на величину налога на прибыль, который также учитывается при построении СНС.

3.2. Создание резерва под обесценение МПЗ

Случается так, что приобретенные МПЗ не сразу списываются в производство, а определенное время находятся на складе. В условиях инфляции их стоимость за это время неизбежно снижается. В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности и требованием осмотрительности при отражении снижения стоимости МПЗ в бухгалтерской отчетности применяется способ оценочного резервирования. Отметим, что создание резерва под обесценение МПЗ является обязанностью организаций.

Резервы под снижение стоимости МПЗ создаются по конкретным наименованиям МПЗ и (или) группам аналогичных или связанных МПЗ, в отношении которых в отчетном году имело место одно из следующих обстоятельств, обусловивших снижение их текущей (рыночной) стоимости:

- понижение цен на соответствующие МПЗ на рынке;
- моральное устаревание соответствующих МПЗ;
- утрата (полная или частичная) первоначальных качеств соответствующих МПЗ.

Резервы под снижение стоимости МПЗ создаются по тем наименованиям ценностей, в отношении которых одновременно выполняются следующие условия:

- текущая (рыночная) стоимость МПЗ на отчетную дату меньше их фактической себестоимости, по которой они числятся в бухгалтерском учете;
- становится вероятным, что в результате снижения текущей (рыночной) цены МПЗ ниже их фактической себестоимости в ближайшем будущем произойдет уменьшение экономических выгод (доходов) организации.

Как видим, утверждение о том, что в бухгалтерском учете оценка списанных в производство материальных ресурсов не учитывает влияние инфляционных процессов, не соответствует действительности. Напротив, выбор метода оценки запасов при списании в производство, а также обязанность формирования резерва под обесценение материально-производственных запасов позволяет формировать в бухгалтерской (финансовой) отчетности адекватные, с точки зрения инфляционных процессов, показатели. При этом нельзя не признать, что оценка темпов инфляции является делом весьма не простым, соответственно, приемлемость и применимость фактических цен также может быть оспорена. В связи с этим вопрос о том, какие цены более пригодны для оценки списанных в производство МПЗ (фактические цены и цены приобретения), остается дискуссионным.

4. ОЦЕНКА ПОТРЕБЛЕНИЯ ОСНОВНОГО КАПИТАЛА

В СНС оценка потребления основного капитала осуществляется по восстановительной стоимости, тогда как в бухгалтерском учете, как правило, – по первоначальной стоимости (если не проводятся переоценки основных средств, что не является обязательным и представляет собой предмет учетной политики организации).

В качестве комментария считаем необходимым отметить следующее. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств определяют порядок организации бухгалтерского учета основных средств. В отношении переоценки основных средств уточнено, что организация имеет право не чаще одного раза в год переоценивать полностью или частично объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации (с применением индекса-дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Упоминание в Методических указаниях об индексе-дефляторе приводит к разногласиям в отношении применения индексов для переоценки основных средств.

Необходимо напомнить, что индекс-дефлятор (ИРИП), рассчитываемый Госкомстатом России ежеквартально с

1996 по 2001 г.г. в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 21.03.1996 № 315, применялся только для индексации стоимости основных средств и иного имущества предприятий при их реализации в целях определения налогооблагаемой прибыли в соответствии с п.4 ст.2 Закона Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

С введением в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации, установившей новый порядок исчисления и уплаты налога на прибыль и изданием Постановления Правительства Российской Федерации от 20.02.2002 № 121, признавшего Постановление Правительства Российской Федерации от 21.03.1996 № 315 утратившим силу, прекращена публикация Госкомстатом России индекса-дефлятора (ИРИП).

Вместе с тем, как говорилось выше, одним из методов переоценки объектов основных средств является применение индексов. По сообщению Госкомстата России (Письмо от 09.04.2001 № МС-1-23/1480), разработка индексов для переоценки основных фондов по состоянию на начало 2001 г. Госкомстатом России не осуществлялась. Применение для переоценок основных фондов разрабатываемых Госкомстатом России индексов ИРИП недопустимо, поскольку они, согласно инструкции, предназначены исключительно для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль при реализации основных фондов.

Таким образом, в настоящее время индексов для проведения переоценок основных фондов индексным методом не имеется. В случае необходимости эти индексы для отдельных регионов могли бы быть разработаны НИИ статистики Госкомстата России на коммерческой основе⁵.

Напомним, что в то время, когда Госкомстат рассчитывал индекс-дефлятор (ИРИП), поведение ежегодных переоценок основных средств было обязательным. В настоящее время, в условиях существенных темпов инфляции, организация, которая стремится к тому, чтобы ее бухгалтерская (финансовая) отчетность была достоверной, переоценивает основные средства по документально подтвержденным рыночным ценам. Как видим, в системе бухгалтерского учета существует механизм, который позволяет достоверно оценить восстановительную стоимость основных средств и оценить «потребление основных фондов».

К вопросу о методах начисления амортизации. Как отмечается сторонниками статистически организованного бухгалтерского учета, «... на предприятиях могут применяться методы так называемой «ускоренной амортизации», которые совершенно неприемлемы в СНС, которая использует принцип равномерного списания стоимости основных фондов»⁶.

Механизм применения ускоренной амортизации имеет определенный экономический смысл. В частности, применение ускоренной амортизации предусматривалось в

целях создания благоприятных экономических условий для активного обновления основных фондов и ускорения научно-технического прогресса. Минэкономики РФ, являющийся органом федеральной исполнительной власти, реализовал свое право устанавливать перечень высокотехнологичных видов машин и оборудования⁷, по которым может применяться механизм ускоренной амортизации: «...Минэкономики России считает возможным отнести персональные компьютеры к активной части основных средств, на которые распространяется механизм ускоренной амортизации».

При введении ускоренной амортизации применяется равномерный (линейный) метод ее начисления, при котором утвержденная в установленном порядке норма годовых амортизационных отчислений увеличивается на коэффициент ускорения в размере не выше 2»⁸.

Амортизация представляет собой механизм постепенного переноса стоимости основных средств на стоимость производимой продукции (работ, услуг) и накопления фонда, служащего источником для воспроизводства основных средств. Вспомним название морально устаревшего, но не отмененного по сей день документа: «Амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов». Амортизационные отчисления признаются расходами по обычным видам деятельности, другими словами, относятся на себестоимость продукции (работ, услуг). В составе выручки за реализованную продукцию (работы, услуги) суммы амортизационных отчислений поступают на расчетный счет организации, где накапливаются для дальнейшего использования в качестве источника финансирования капитальных вложений производственного назначения.

Таким образом, применение понятия «амортизация» правомерно только по отношению к объектам основных средств производственного назначения, поскольку объекты непроизводственного назначения не участвуют в извлечении дохода путем переноса своей стоимости на готовую продукцию (работы, услуги) и, соответственно, не могут иметь источником своего воспроизводства амортизационные отчисления.

В отличие от процесса амортизации, в котором участвуют объекты основных средств только производственного назначения, износ представляет собой понятие более широкое, включающее как моральный аспект («моральный износ» как следствие несоответствия объекта требованиям современного уровня технического развития), так и физический аспект («физический износ» как результат влияния временных, физических и технических факторов на технико-экономические показатели объекта). Износу могут подвергаться как производственные, так и непроизводственные объекты основных средств. В отличие от амортизации, являющейся, как уже отмечалось, процессом переноса стоимости объекта основных средств на стоимость производимой продукции (работ, услуг), износ представляет собой качественную либо количественную оценку степени пригодности объекта к дальнейшей эксплуатации, и, вследствие этого, не может рассматриваться как источник финансирования.

⁵ Письмо Департамента налоговой политики Минфина РФ от 31 июля 2003 г. № 04-02-05/3/63 "О возможности применения в настоящее время индексов-дефляторов для переоценки объектов основных средств (в том числе в целях исчисления налога на имущество)"

⁶ Рыбакова О.М., Рыбакова Е.М. Методы интеграции финансовой отчетности акционерных обществ в систему национальных счетов / Моск. ин-т делового администрирования (МИДА) Минск : Технопринт, 2000. – с. 75.

⁷ Постановление Правительства Российской Федерации от 19 августа 1994 г. № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов», п. 7

⁸ Письмо Минэкономики РФ от 17.01.2000 № МВ-32/6-51

Отметим, что ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденном приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н, включает в состав расходов организации только амортизационные отчисления (пп. 5 п. 5 ПБУ 10/99), не используя понятие «износ». Заметим также, что «новый» План счетов бухгалтерского учета, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н, включает в себя счет 02 «Амортизация основных средств», который предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств. Информация об износе основных средств отражается за балансом.

Как видим, понятие амортизационных отчислений (в том числе применение механизма ускоренной амортизации) в бухгалтерском учете экономически обосновано. В настоящее время срок полезного использования, а значит и сумма амортизационных отчислений, определяется организацией самостоятельно, с учетом объективных факторов:

- «ожидаемого срока полезного использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту⁹.

Исходя из изложенного, полагаем, что сумма амортизационных отчислений, рассчитанная в соответствии с правилами бухгалтерского учета, адекватно отражает «потребление основных фондов» как источник воспроизводства основных средств при условии проведения ежегодных переоценок основных средств. Возможно, в этой связи Минфину РФ стоит рассмотреть вопрос о введении требования об обязательном проведении ежегодных переоценок, как это было до вступления в силу ПБУ 6/01.

5. ОЦЕНКА ЗАТРАТ НА КАПИТАЛЬНЫЙ РЕМОНТ

Затраты на капитальный ремонт в СНС учитываются в составе фонда накопления, в бухгалтерском учете – это текущие затраты (расходы по обычным видам деятельности). Здесь нам опять же представляется экономическая обоснованность «бухгалтерского» подхода к капитализации затрат.

Восстановление основных средств может осуществляться посредством ремонта, реконструкции, модернизации. Затраты, связанные с восстановлением основных средств, признаются капитальными и увеличивают первоначальную стоимость объектов после окончания процессов восстановления, если в результате проведенных работ произошло улучшение (повышение) нормативных показателей функционирования основных средств сверх первоначально рассчитанных нормативов, что приводит к получению организацией экономи-

ческих выгод в будущем, превышающих первоначально рассчитанные.

Улучшением (повышением) нормативных показателей функционирования является, в частности:

- увеличение срока полезного использования объекта;
- увеличение производственной мощности объекта (площади зданий) и (или) иных показателей;
- усовершенствование деталей и узлов машин, приводящее к улучшению качества выпускаемой продукции и (или) изменению ее номенклатуры;
- внедрение новых производственных процессов (технологий);
- изменение технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта основных средств.

К работам, приводящим к улучшению (повышению) нормативных показателей функционирования объектов основных средств, относятся:

- модернизация;
- реконструкция;
- капитальный ремонт с нулевой остаточной стоимостью.

Затраты, связанные с восстановлением основных средств, признаются текущими в качестве расходов по обычным видам деятельности, если проведенные работы не привели к улучшению (повышению) нормативных показателей функционирования объектов основных средств сверх первоначально рассчитанных. Указанные затраты признаются расходами по обычным видам деятельности единовременно.

К работам, не приводящим к улучшению (повышению) нормативных показателей функционирования объектов основных средств, относятся:

- текущий ремонт;
- средний ремонт;
- отдельные виды капитального ремонта (если установление срока полезного использования объекта основных средств при принятии его к учету производилось с учетом системы проведения данных ремонтов).

По нашему мнению, описанный подход к капитализации расходов, связанных с восстановлением основных средств, отвечает концепции воспроизводства основных фондов и экономической сущности процесса восстановления. Кроме того, сумма увеличения стоимости объекта основных средств в результате проведения реконструкции (модернизации) приводится в форме №5 бухгалтерской (финансовой) отчетности, следовательно, эта информация доступна органам статистики.

6. ПРИНЦИП СЕМАНТИЧНОСТИ

На наш взгляд, выше были достаточно наглядно продемонстрированы возможности бухгалтерского учета как адекватной учетной системы, следовательно, можно ставить вопрос о более широком использовании данных бухгалтерской отчетности при составлении системы национальных счетов. Таким образом, может быть сформулирован принцип семантической¹⁰ – оперирование элементами и показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности как семантической первоосновой по отношению к статистическим и налоговым показателям. Далее мы продемонстрируем реализацию этого принципа при создании алгоритма увязок показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговой отчетности и СНС.

⁹ ПБУ 6/01 «Учет основных средств», п. 20.

¹⁰ «Семантика – в программировании – система правил истолкования отдельных языковых конструкций. Семантика определяет смысловое значение предложений алгоритмического языка» (Глоссарий.ру).

7. АЛГОРИТМ УВЯЗОК ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И СНС

Алгоритм увязок показателей представлен в разрезе счетов СНС:

- счет производства;
- счет образования доходов;
- счет распределения первичных доходов;

- счет операций с капиталом;
 - финансовый счет.
- Источниками информации служат формы бухгалтерской (финансовой) отчетности:
- бухгалтерский баланс (форма №1);
 - отчет о прибылях и убытках (форма №2);
 - отчет о движении капитала (форма №3);
 - отчет о движении денежных средств (форма №4);
 - приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5);
 - налоговые и таможенные декларации.

Таблица 2

СЧЕТ ПРОИЗВОДСТВА (ПОКАЗАТЕЛИ РЕЗУЛЬТАТОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ НА МИКРОЭКОНОМИЧЕСКОМ УРОВНЕ)

Показатели налоговой отчетности	Показатели СНС		Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Выпуск		
Реализация товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе (декларация по НДС)	Нерыночный выпуск	Рыночный выпуск	Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) (форма №2)
Передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд (декларация по НДС)			Налог на добавленную стоимость (декларация по НДС)
Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления (декларация по НДС)			Экспортная пошлина (таможенная декларация) Изменение остатков незавершенного производства (форма №5) Изменение остатков готовой продукции (форма №1)

Таблица 3

БАЛАНСИРУЮЩАЯ СТАТЬЯ – ВАЛОВАЯ ДОБАВЛЕННАЯ СТОИМОСТЬ

Промежуточное потребление		
	Материальные затраты	Материальные затраты (форма №5)
	Оплата нематериальных услуг Командировочные расходы (проезд, проживание)	Прочие затраты (форма №5)
Налоговые вычеты (декларация по НДС)	«-» НДС по приобретенным сырью, материалам, топливу и энергии	НДС по приобретенным ценностям (форма №1)

Таблица 4

ТЕКУЩИЕ СЧЕТА ОБРАЗОВАНИЯ, РАСПРЕДЕЛЕНИЯ, ПЕРЕРАСПРЕДЕЛЕНИЯ И ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ДОХОДА (СЧЕТ ОБРАЗОВАНИЯ ДОХОДОВ)

Показатели налоговой отчетности	Показатели СНС	Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности
Расходы на оплату труда (декларация по налогу на прибыль)	Оплата труда заработная плата	Затраты на оплату труда (форма №5)
Сумма ЕСН (декларация по налогу на прибыль)	Отчисления на обязательное социальное страхование	Отчисления на социальные нужды (форма №5)
Налог на имущество (декларация по налогу на имущество)	Налог на производство и импорт налог на имущество	
Земельный налог (декларация по земельному налогу)	Земельный налог	
Таможенные платежи при импорте (таможенная декларация)	Таможенные платежи при импорте	

Таблица 5

СЧЕТ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ПЕРВИЧНЫХ ДОХОДОВ.

Показатели налоговой отчетности	Показатели СНС	Показатели бухгалтерской отчетности
	Доходы от собственности выплаченные	
	проценты	Проценты (форма №4)
	дивиденды	Дивиденды (форма №4)
	Доходы от собственности полученные	
	проценты	Проценты (форма №4)
	дивиденды	Дивиденды (форма №4)

Таблица 6

ФИНАНСОВЫЙ СЧЕТ

Показатели н.о.	Показатели СНС	Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Наличные деньги и депозиты	Денежные средства (форма №1), депозитные вклады (форма №5)
	Ценные бумаги, кроме акций	Долговые ценные бумаги (облигации, вексе ля) (форма №5)
	Займы	Предоставленные займы (форма №5)
	Акции и другие виды долевого участия в капитале	Ценные бумаги других организаций, за вычетом долговых ценных бумаг (форма №5)

СЧЕТА НАКОПЛЕНИЯ (СЧЕТ ОПЕРАЦИЙ С КАПИТАЛОМ)

Показатели н.о.	Показатели СНС	Показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности
	Валовое накопление основного капитала (фонда)	
	Приобретение за вычетом выбытия новых или существующих объектов длительного пользования (зданий, сооружений, машин и оборудования, транспортных средств)	Здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства («поступило» – «выбыло») (форма №5)
	Затраты капитального характера произведенные для улучшения земли и подготовки её к использованию	Капитальные вложения на коренное улучшение земель («поступило» – «выбыло») (форма №5)
	затраты на создание и приобретение программного обеспечения ЭВМ	Объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на результаты интеллектуальной собственности) у правообладателя на программы ЭВМ («поступило» – «выбыло») (форма №5)
	Прирост поголовья взрослого рабочего и продуктивного скота	Рабочий скот, продуктивный скот («поступило» – «выбыло») (форма №5)
	Затраты на буровые и геологоразведочные работы, производимые за счет средств государственного бюджета или других источников	Расходы на освоение природных ресурсов («поступило» – «списано») (форма №5)
	Изменение запасов материальных оборотных средств	
	Изменение материально-производственных запасов	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности («на конец отчетного периода» – «на начало отчетного периода») (форма №1)
	Изменение незавершенного производства	Изменение остатков незавершенного производства (форма №5)
	Изменение запасов готовой продукции	Готовая продукция и товары для перепродажи («на конец отчетного периода» – «на начало отчетного периода») (форма №1)
	Чистое приобретение земли	Земельные участки и объекты природопользования («поступило» – «выбыло») (форма №5)
	Чистое приобретение нематериальных активов	Объекты интеллектуальной собственности («поступило» – «выбыло») (форма №5)

Итак, нами был рассмотрен алгоритм увязок показателей (элементов) бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговой отчетности и СНС. Считаем, что предлагаемый подход позволит с достаточной степенью достоверности трансформировать показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности в информацию, необходимую для целей СНС. Безусловно, этот подход имеет ряд недостатков, вернее сказать, использует ряд допущений. Например, такой элемент СНС как «командировочные расходы на проезд и проживание» предлагается не вычитать, а определять, используя информацию о прочих затратах из формы №5. Необходимо иметь описание каждого шага трансформации в алгоритме с тем, чтобы допущения были произведены сознательно, а не как результат небрежности и методологических недоработок. При соблюдении этого условия полагаем, что предлагаемый алгоритм увязок показателей (элементов) бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговой отчетности и СНС отражает главную идею нашего исследования – доказательство принципа семантической, заключающегося в оперировании элементами и показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности как семантической первоосновой по отношению к статистическим и налоговым показателям.

8. АНАЛИЗ ПОНЯТИЙНОГО АППАРАТА БУХГАЛТЕРСКОГО, НАЛОГОВОГО УЧЕТА И СИСТЕМЫ НАЦИОНАЛЬНЫХ СЧЕТОВ

Как говорилось выше, официальный статус, закрепленный на уровне Конституции РФ и Налогового кодекса РФ, обуславливает огромный потенциал качествен-

ного развития бухгалтерского, налогового и статистического учета и одновременно ставит вопрос об их согласовании (гармонизации).

Отсюда следует актуальность анализа терминологии, используемой этими учетными системами, с целью установить:

- соответствие экономической сути применяемого термина целям, в которых он используется;
- возможность гармонизации терминологии, используемой в различных учетных системах.

Под гармонизацией терминологии в данном случае мы понимаем:

- возможность использования унифицированной (полностью или частично) терминологии во всех учетных системах;
- возможность экспорта информации в другую учетную систему без искажения экономического смысла категорий и с минимальными издержками трансформации.

Учитывая цели построения учетных систем, рассмотрим подходы к терминологии учетных систем, заявленные в нормативных актах, в двух аспектах: гражданско-правовом (соответствие гражданско-правовой форме) и экономическом (соответствие термина экономического смыслу). Для наглядности анализа ниже приведена таблица терминологических соответствий в различных учетных системах, которая отражает цели предоставления информации учетными системами (Табл. 8).

Мировая и отечественная бухгалтерская наука и практика сформулировали ряд важнейших принципов (Принципы МСФО), а также допущений и требований (п.6 и п.7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»), выполнение которых при квалификации объектов бухгалтерского учета позволяет с достаточной степенью уверенности определить полученную посредством системы бухгалтерского учета информацию как полную и достоверную.

Таблица 8

ЦЕЛИ ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ В УЧЕТНЫХ СИСТЕМАХ

Область применения терминов (учетная система)	Соответствие гражданско-правовой форме	Соответствие экономическому смыслу
Бухгалтерский учет	Учетная политика организации должна обеспечивать «отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой)» (п.7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»)	
Налоговый учет	«Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом» (п.1 ст.11 НК РФ). «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» (п.3 ст.2 ГК РФ).	«Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными» (п.3 ст.3 НК РФ)
Статистический учет	Производство включает незаконные (нелегальные) виды деятельности, учитывается также иная деятельность, не оформленная договорными отношениями	Информация обобщается в соответствии с экономическими принципами и представлениями о том, как устроена экономика (п.1.1. SNA-93)

Принципы, допущения и требования законодательства по бухгалтерскому учету по сути представляют собой требования к квалификации объектов бухгалтерского учета (имущества организации, ее обязательств и хозяйственных операций). Согласно требованию приоритета содержания перед формой, определенному в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», учетная политика организации должна обеспечивать «отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования». Преваляирование экономического смысла фактов хозяйственной деятельности не означает игнорирование норм гражданского законодательства.

Напомним, что согласно п.3 ст.7 Закона РФ «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

При этом учетная система бухгалтерского учета должна быть построена таким образом, чтобы отражать все факты хозяйственной деятельности в соответствии с присущим им экономическим смыслом, независимо от того, в какую форму облекла эти факты работа юридических служб (требование приоритета содержания перед формой). Только в этом случае учетная система бухгалтерского учета будет пригодна для обеспечения процесса принятия решений.

Согласно п.3 ст.3 НК РФ «налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными». Кроме того, в п.1 ст.11 НК РФ указано, что «институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

Если задаться такой целью, в налоговом законодательстве можно найти некоторые подобия принципов бухгалтерского учета. В частности, как установлено в п.2 ст.271 НК РФ, «по доходам, относящимся к не-

скольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов». Аналогичный подход используется при определении порядка признания расходов: «расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода» (п.1 ст.272 НК РФ).

Считаем, что налоговый принцип равномерности признания доходов и расходов в целом отвечает принципу соответствия доходов и расходов в бухгалтерском учете. Нужно принять во внимание также, что налогоплательщик волен в выборе способов налогового учета в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, а также вправе не уплачивать налог, если он не установлен должным образом (то есть отсутствует какой-либо элемент налогообложения, основание – п.1 ст.17 НК РФ).

Пользователи финансовой отчетности ожидают получение адекватной, согласованной с экономическим смыслом, и, соответственно, выраженной в правильных терминах, информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия (объектах бухгалтерского учета). Пользователи налоговой отчетности ожидают получения достоверной информации об объектах налогообложения. Объекты бухгалтерского учета не всегда совпадают с объектами налогообложения, поскольку определение последних служит фискальным целям – целям изъятия государством части дохода, добавленной стоимости, ренты и т.п. В силу фискальных целей налогового законодательства возникает множество «искусственных» объектов налогообложения, находящихся отражение в налоговой отчетности, – материальная выгода, реализация товаров (работ, услуг) для собственных нужд и т.д.

При анализе терминологии понятийного аппарата СНС мы будем использовать собственный перевод международного методологического стандарта System of national accounts 1993 (SNA, Система национальных счетов 1993), что обусловлено заимствованным характером СНС, применяемой в России.

Согласно международному методологическому стандарту System of national accounts 1993 (SNA-93) информация в СНС представляется в формате, отвечающем таким целям как:

- экономический анализ;
- принятие макроэкономических решений;
- проведение политического курса.

В рамках указанных целей осуществляется мониторинг, анализ и оценка информации на различных уровнях обобщения – на уровне индивидуального экономического агента или институциональной единицы (как они понимаются СНС), групп таких единиц (секторов) или на уровне национальной экономики.

Из приведенных выше рассуждений следует вывод, что при поиске путей гармонизации учетных систем необходимо принимать во внимание их концептуальные противоречия, связанные с целями предоставления информации: для бухгалтерского учета – это полная и достоверная информация, для СНС – это информация, необходимая для макроэкономических обобщений, для налогового учета – это информация, пригодная для фискальных целей.

В целях иллюстрации наших рассуждений, касающихся гармонизации терминологии учетных систем, мы представляем сравнительный анализ понятий «выручка от продаж», «выручка от реализации» и «выпуск», «доход», «поступления».

9. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ ПОНЯТИЙ «ВЫРУЧКА ОТ ПРОДАЖ», «ВЫРУЧКА ОТ РЕАЛИЗАЦИИ», «ВЫПУСК», «ДОХОД», «ПОСТУПЛЕНИЯ»

9.1. Система бухгалтерского учета

В бухгалтерском учете используются такие понятия, как выручка от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг, выпуск продукции (работ, услуг), доход, поступления.

Выручка от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг

В соответствии с п.5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

При этом в пп.2-3 ПБУ 9/99 «Доходы организаций» указано:

«2. Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

3. Для целей настоящего Положения не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость,
- акцизов,
- налога с продаж,
- экспортных пошлин
- иных аналогичных обязательных платежей».

Таким образом, таможенные пошлины и сборы подлежат исключению из выручки от продажи товаров (работ, услуг) при составлении формы 2 бухгалтерской отчетности, так как они не являются доходом организации.

Такой подход представляется экономически обоснованным. В тоже время в нормативных актах, посвященных порядку формирования показателей бухгалтерской отчетности, этот подход отражен не в полной мере.

Начиная с бухгалтерской отчетности за 2003 год, организации должны руководствоваться «Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности» (далее – Указания). Этот документ носит описательный характер и не содержит положения о том, каким образом формируются конкретные показатели бухгалтерской отчетности. В то же время в Указаниях используется та же формулировка, что и во всех предшествующих актах, касающихся составления бухгалтерской отчетности: «выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)».

В п. 64 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (утрачивают силу со вступлением в действие Указаний, далее – Методические рекомендации) дается следующее пояснение:

«По статье «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)», показывается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, определенными для ее признания в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, и в сумме, исчисленной в денежном выражении в соответствии с правилами указанного Положения, включая условия договоров по продаже товаров, продукции, выполнению работ и оказанию услуг (с учетом скидок (накидок), суммовых разниц, изменений условий договора, расчетов денежными средствами и т.п.).»

К обязательным платежам, которые в соответствии с установленным порядком не признаются организацией доходами, в частности, относятся суммы налога на реализацию горюче-смазочных материалов, экспортные пошлины».

Положения Методических рекомендаций в этой части полностью отвечают нормам пп.2-3 ПБУ 9/99 «Доходы организаций», о которых говорилось выше. Отметим также, что План счетов предусматривает бухгалтерский учет экспортных пошлин на субсчете 90-5 «Экспортные пошлины» к счету 90 «Продажи» (аналогично порядку, предусмотренному для НДС).

Данная проблема является дискуссионной в силу истории вопроса. До 1 января 2000 г. действовала Инструкция о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности. В п. 3.1 этой Инструкции было определено:

«По статье 010 «Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» (строка 010) показывается выручка от реализации готовой продукции (работ, услуг), от продажи товаров и т.п., учитываемая на счете 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» для определения финансовых результатов от реализации исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности».

К обязательным платежам, которые в соответствии с установленным порядком исключаются из выручки при определении финансового результата от реализации, в частности, относятся суммы установленных процентных надбавок к розничным ценам на радиоприемники и телевизоры, вносимые в доход бюджета; экспортные пошлины, суммы налога на реализацию горюче-смазочных материалов».

Таким образом, согласно Инструкции экспортные платежи исключались из выручки при определении финансового результата. В настоящее время в соответствии с ПБУ 9/99 экспортные пошлины не признаются выручкой от реализации.

Исходя из изложенного, таможенные пошлины и сборы подлежат исключению из выручки от продажи товаров (работ, услуг) при составлении формы 2 бухгалтерской отчетности, так как они не являются доходом организации.

Указанный порядок применяется с момента вступления в силу ПБУ 9/99 «Доходы организаций». Отсутствие конкретных пояснений в Указаниях не является основанием для иного толкования формулировки «аналогичные обязательные платежи», чем та, которую предполагает применение норм ПБУ 9/99.

Выпуск продукции (работ, услуг)

Понятие «выпуск продукции (работ, услуг)» упоминается в Инструкции по применению Плана счетов:

«Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчиком работах и оказанных услугах за отчетный период, а также выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Этот счет используется организацией при необходимости».

Выпуск продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете представляет собой выпущенную продукцию в оценке по фактической производственной себестоимости или по прямым статьям расходов.

9.2. Система налогового учета

В налоговом учете понятие «выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав)» имеет различные толкования применительно к налогу на прибыль и НДС. Объединяет эти понятия термин «реализация товаров (работ, услуг)».

Реализация товаров, работ или услуг терминологически определена в ст.39 Налогового кодекса РФ:

«Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а

в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу – на безвозмездной основе».

При этом в п.3 ст.39 НК РФ указано, что не признается реализацией товаров, работ или услуг:

1. «Существование операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики).
2. Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;
3. Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью.
4. Передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов).
5. Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками.
6. Передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.
7. Передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации.
8. Изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами Гражданского кодекса Российской Федерации.
9. Иные операции в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом».

Приведенные изъятия позволяют сделать вывод о том, что выручка от реализации в смысле налогового законодательства отсутствует в следующих случаях:

- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер;
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества, простого товарищества;
- передача имущества некоммерческим организациям для осуществления уставной деятельности;
- передача имущества правопреемнику при реорганизации;
- обращение валюты;
- приватизация, конфискация и т.п.

Как говорилось выше, в налоговом учете понятие «выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав)» имеет различные толкования применительно к налогу на прибыль и НДС.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) для целей исчисления НДС

Согласно п.1 ст.146 НК РФ объектом налогообложения НДС признаются следующие операции:

1. Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов за-

лога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. В целях настоящей главы передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

2. Передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.
3. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.
4. Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации».

Таким образом, в соответствии с налоговым законодательством в целях исчисления НДС выручка от реализации возникает при одновременном соблюдении следующих условий:

- имеет место передача (на возмездной и безвозмездной основе) права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг, передача имущественных прав;
- указанная передача признается реализацией в смысле ст. 39 НК РФ (не относится к изъятиям, приведенным в п. 3 ст. 39 НК РФ);
- указанная передача имела место на территории РФ;
- указанная передача не освобождена от налогообложения на основании п. 2 ст. 146 НК РФ и ст. 149 НК РФ.

Последнее условие появления выручки от реализации в целях исчисления НДС в нашем исследовании не столь существенно, так как льготы по налогам перманентно меняются и можно предположить их полную отмену при ужесточении фискальной политики. Отметим только, что льготы по п. 2 ст. 146 НК РФ касаются, главным образом, передачи имущества органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям, и, соответственно, отражают их интересы. Статья 149 НК РФ отражает социальную ориентированность фискальной политики, в ней приведен перечень льгот при реализации медицинских товаров и услуг, услуг по перевозке пассажиров и т. п.

Отметим, что к выручке от реализации приравнивается исчисленная налогоплательщиком стоимость передачи товаров (работ, услуг) для собственных нужд, стоимость выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления, а также стоимость ввозимых на территорию РФ товаров. Очевидно, что переход права собственности на товары (работы, услуги) в данном случае не имеет место.

Оценка выручки от реализации товаров (работ, услуг) (налоговой базы по НДС) производится в порядке, установленном ст. 153-154 НК РФ.

В п. 2 ст. 153 НК РФ указано: «При определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами».

Казалось бы, приведенная норма корреспондирует с ПБУ 9/99 «Доходы организации», в то же время в ст. 154 НК РФ содержатся уточнения:

1. Налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоя-

щей статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со статьей 40 настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них налога и налога с продаж.

2. При реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства, передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному статьей 40 настоящего Кодекса, с учетом акцизов (для подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья) и без включения в них налога и налога с продаж.

При реализации товаров (работ, услуг) с учетом доцаций, предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с федеральным законодательством, налоговая база определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации».

В связи с порядком определения выручки от реализации для целей исчисления НДС отметим, что логика расчета, также как и механизм расчета принципиально отличаются по сравнению с «бухгалтерской» выручкой от продаж и не имеют ничего общего с «бухгалтерским» выпуском продукции.

В бухгалтерском учете выручка предполагает наличие дохода, признается в сумме поступлений и не включает в себя никакие налоги на оборот. Напротив, для возникновения выручки для целей исчисления НДС получение дохода вовсе необязательно (налицо такие «искусственные» объекты налогообложения, как безвозмездная передача имущества, передача имущества для собственных нужд и др.). Оценка выручки для целей исчисления НДС в общем случае производится в сумме поступлений, но с учетом рыночных цен (в их понимании ст. 40 НК РФ, о которой будет сказано ниже). Более того, выручка для целей исчисления НДС не включает НДС, но содержит в себе акциз и таможенные платежи. Такое различие частично отражает различные концептуальные основы построения систем бухгалтерского учета и налогового учета.

Как будет показано ниже, выручка для целей исчисления НДС имеет некоторые общие моменты с валовым выпуском товаров и услуг, применяемым в СНС.

Приведенный выше анализ законодательства по НДС принципиально важен для исследования не только соотношений понятия выручка-выпуск, но и для исследования концепции добавленной стоимости, заложенной в налоговом законодательстве, и концепции валовой добавленной стоимости, применяемой при построении СНС.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) для целей исчисления налога на прибыль

В законодательстве по налогу на прибыль (глава 25 НК РФ) выручка представляет собой доход от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав,

который определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженных в денежной и (или) натуральной формах.

Согласно п. 1 ст. 248 НК РФ при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные в соответствии с НК РФ покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав).

Ввиду того, что ст. 13 НК РФ, в которой таможенные платежи квалифицируются в качестве налогов, вступила в силу с 1 января 2004 года, то порядок определения выручки от реализации для целей исчисления налога на прибыль также изменился с 1 января 2004 года.

Таким образом, до 1 января 2004 года выручка от реализации для целей исчисления налога на прибыль включала в себя таможенные платежи (пошлины и сборы), после 1 января 2004 года она определяется без оборотных налогов, так же как и «бухгалтерская» выручка. Эта особенность не окажет влияния на объект налогообложения – прибыль, поскольку последняя определяется как разница между доходами и расходами, но интересна с точки зрения целей нашего исследования.

Отметим также, что согласно пп. 8 ст. 250 НК РФ при получении имущества (работ, услуг) безвозмездно оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ, но не ниже определяемой в соответствии с настоящей главой остаточной стоимости – по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) – по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком – получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки.

Как видим, в случае налога на прибыль выручка принимается в сумме поступлений, ее оценка по рыночным ценам на товары (работы, услуги) прямо предусмотрена только при безвозмездном получении имущества и возникновении соответствующего внереализационного дохода.

9.3. СНС

В СНС используется термин «выпуск товаров и услуг». Согласно СНС-93 выпуск товаров и услуг представляет собой стоимость товаров и услуг, являющихся результатом производственной деятельности резидентов в течение данного времени на экономической территории страны и за ее пределами. Различают рыночный и нерыночный выпуск.

В объем рыночного выпуска товаров и услуг текущего периода включаются товары и услуги, которые были произведены в этом периоде и которые были:

- реализованы по рыночным ценам;
- обменяны по бартеру на другие товары и услуги;
- предоставлены работодателям своим работникам в качестве оплаты труда в натуральной форме;
- оставлены в виде запасов материальных оборотных средств производителем для рыночного использования в последующих периодах;
- переданы внутри предприятия одним заведением другому для производственного использования в текущем или последующих периодах.

Нерыночный выпуск охватывает произведенные в текущем периоде товары и услуги, которые:

- использованы для собственного конечного потребления или накопления основного капитала;

- предоставлены другим институциональным единицам бесплатно или по ценам, не влияющим на спрос;
- оставлены в виде запасов материальных оборотных средств производителем для нерыночного использования в последующих периодах.

В соответствии с СНС-93 производство должно включать незаконные (нелегальные) виды деятельности (например, производство наркотиков). В производство в СНС не включаются услуги, оказываемые домашними хозяйствами для собственного потребления (приготовление пищи, уборка, воспитание детей и т. п.); ремонт жилья, осуществляемый жильцами-квартиросъемщиками. Вместе с тем платные услуги наемной домашней прислуги и услуги по проживанию в собственном жилище относятся к производству.

Согласно стандарту ООН объем рыночного выпуска товаров должен охватывать реализованную продукцию (включая переданную другим заведениям данного предприятия и работникам в качестве оплаты труда в натуральной форме), изменение запасов готовой продукции, полуфабрикатов собственного изготовления и незавершенного производства.

Формула определения рыночного выпуска (**PВ**) в развернутом виде может быть представлена следующим образом:

$$PB = P + B + OTH + PЗ + \\ + \text{изменение ГП} + \text{изменение ПЗП}$$

где

P – товары и услуги, реализованные по экономически значимым ценам;

B – товары и услуги, обмениваемые по бартеру на другие товары, услуги или активы;

OTH – товары и услуги, предоставляемые работодателями в качестве оплаты труда в натуральной форме;

PЗ – товары или услуги, переданные одним подразделением (заведением) другому подразделению (заведению) этого же предприятия для производственного использования в том же или последующем периодах;

изм. ГП – изменение запасов готовой продукции у производителей, предназначенной для рыночного использования;

изм. ПЗП – изменение незавершенного производства.

Выпуск рыночных услуг определяется по величине выручки от их реализации.

Выпуск товаров и услуг в СНС, как отмечалось, определяется в ценах производителей и в основных ценах. Цена производителя включает налоги на продукты, за исключением НДС и налога на импорт, не включает субсидий на продукты. Отметим, что в налоговом законодательстве собственно «налога на импорт» нет, импортер товара уплачивает таможенные платежи (сборы и пошлину), а также НДС при ввозе на таможенную территорию России. Аналогичным образом, в налоговом законодательстве РФ, так же как в отечественных теоретических работах, отсутствует понятие «налоги на продукты». Указанные терминологические расхождения (очевидно, неоправданные) являются результатом формального перевода терминов «taxes on products» и «import taxes», соответственно. В отечественной теории такие налоги классифицируются как косвенные. Считаем, что более корректно было бы переиспользовать существующие в России налоги, пользуясь терминологией Налогового кодекса РФ.

Основная цена не включает налогов на продукты, но включает субсидии на продукты.

Взаимосвязь между основной ценой и ценой производителя можно показать при помощи уравнения:

$$ОЦ = ЦП - ДНП + СП,$$

где

ОЦ – основные цены;

ЦП – цена производителя;

ДНП – другие налоги на продукты (за исключением НДС и налога на импорт);

СП – субсидии на продукты.

Основной принцип оценки рыночного выпуска товаров и услуг состоит в использовании цен, преобладающих в период, к которому относится процесс производства. В тех случаях, когда реализуется продукция, изъятая из запасов, цена ее реализации может значительно отличаться от цен, существовавших в период ее производства, особенно в условиях высоких темпов инфляции. Увеличение стоимости продукции, хранящейся в запасах, после того, как она была произведена, не должно включаться в стоимость выпуска.

В силу этого изменение запасов незавершенного производства и готовой продукции рекомендуется определять как разность между стоимостью продукции, поступившей в запасы и продукции, изъятой из запасов, исходя из цен, действовавших, соответственно, в момент поступления товаров в запасы или изъятия их из запасов. Соблюдение этого принципа определения изменения запасов незавершенного производства и готовой продукции позволяет исключить из оценки выпуска товаров и услуг величину изменения стоимости произведенной продукции в результате изменения цен за время нахождения ее в запасах (так называемую холдинговую, инвентарную или инфляционную прибыль).

На практике, как правило, информация о поступлениях товаров в запасы и об их изъятиях из запасов отсутствуют. Поэтому для расчетов используют данные о запасах на начало и конец периода с соответствующими корректировками в случае инфляции.

Увеличение и уменьшение незавершенного производства рассматривается на счетах так же, как поступление в запасы и изъятие из запасов готовой продукции. Изменения незавершенного производства должны учитываться в то время, когда они происходят, по основным ценам, преобладающим в данное время.

Произведенная продукция, предназначенная для использования в качестве оплаты труда работников

предприятия в натуральной форме, а также для расчетов по бартеру, оценивается по средним рыночным ценам на аналогичную продукцию, существовавшим на момент производства, то есть по ценам, по которым она могла быть продана.

Товары и услуги, предоставленные одним заведением предприятия другому заведению этого же предприятия, учитываются тогда, когда они предоставлены. Они должны оцениваться заведением-производителем по текущим основным ценам, а заведением-получателем – по ценам, включающим основную цену и транспортные расходы.

Выпуск товаров и услуг, произведенных для собственного конечного использования, должен быть оценен в основных ценах на аналогичные рыночные товары и услуги или по сумме текущих затрат на их производство, то есть по сумме промежуточного потребления, оплаты труда работников, потребления основного капитала и величины других чистых налогов на производство. Общий объем выпуска услуг государственных учреждений и негосударственных некоммерческих организаций, обслуживающих домашние хозяйства, оценивается по сумме текущих затрат на производство.

10. РЕЗУЛЬТАТЫ АНАЛИЗА ТЕРМИНОЛОГИИ

Для упрощения сопоставлений приведена табл. 9. соответствий терминов и понятий различных учетных систем.

По результатам анализа терминологии считаем уместным отметить нижеследующее разделы.

10.1. Работы, услуги

Трудно не заметить, что СНС, в отличие от двух других систем учета, не пользуется термином «работы». Это связано, конечно, не с тем, что СНС не учитывает выпуск работ, а с тем, что английский язык объединяет работы и услуги термином «services», который переводчики стандарта ООН перевели как услуги, проигнорировав существование в русском языке понятия «работы».

Термин «services» мы переведем как действия, осуществленные по заказу и обычно представляющие собой изменение состояния предметов вследствие деятельности производителей согласно требованиям потребителей. Таким образом, «services» включают в себя материальную составляющую (работы, реже услуги) и нематериальную часть (услуги).

Таблица 9

СООТВЕТСТВИЯ ТЕРМИНОВ И ПОНЯТИЙ РАЗЛИЧНЫХ УЧЕТНЫХ СИСТЕМ

Область применения понятий (учетная система)	Термин	Содержание
Бухгалтерский учет	Выручка от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг	Сумма поступлений денежных средств (дебиторской задолженности) за вычетом НДС, налога с продаж, акцизов, таможенных сборов и пошлин, а также иных аналогичных платежей
	Выпуск продукции (работ, услуг)	Выпущенная продукция в оценке по фактической производственной себестоимости или по прямым статьям расходов
Налоговый учет	Выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) для целей исчисления налога на прибыль	Все поступления, связанные с расчетами за реализованные товары (работы, услуги)
	Выручка от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) для целей исчисления НДС	Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная по рыночным ценам, с учетом акцизов, без учета НДС и налога с продаж
Статистический учет	Выпуск товаров и услуг	Стоимость произведенных за период товаров и услуг в основных ценах и ценах производителя

Отметим, что Методологические положения по статистике определяют услуги в соответствии с английским переводом: «услуги – результаты производственной деятельности, не принимающие материально-вещественной формы, удовлетворяющие личные и общественные потребности и имеющие как материальный, так и нематериальный характер».

Таким образом, термин «услуги» в СНС соответствует термину «услуги, работы» в СБУ и СНУ.

10.2. Товары, продукция

Операции с товарами и услугами в СНС относятся к процессу производства, обмена и использования товаров и услуг в отраслях и секторах экономики. Они включают операции с товарами и услугами, произведенными в данном периоде и ранее.

Согласно СНС товары (goods) представляют собой объекты, имеющие материально-вещественную форму и отвечающие существующему спросу, в отношении которых права собственности установлены и могут быть переданы одной институциональной единицей другой в результате рыночных сделок.

В Методологических положениях по статистике читаем другое определение: «товары – это результаты труда, имеющие материально-вещественную форму» (используется противопоставление определению «услуг»). На наш взгляд такое расширительное толкование понятия «товар» (без указания на права собственности) не несет смысловой нагрузки и является не более чем небрежностью.

В последнем случае привязка к правам собственности отсутствует.

Отметим схожесть подхода СНС с подходом налогового законодательства: товаром для целей НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ). Учтем, что реализация трактуется НК РФ как переход права собственности.

В бухгалтерском учете в силу принципа имущественной обособленности наличие прав собственности на товар подразумевается. При этом товары определяются как «часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи» (п. 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»).

Напомним, что материально-производственные запасы – активы, находящиеся в организации на праве собственности:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Как видим, термин «товар» в СНС и СНУ имеет идентичное значение. Товары здесь понимаются как имущество – активы, принадлежащие на праве собственности. Учитывая, что в российском законодательстве по бухгалтерскому учету термин «активы» не определен, под активами мы понимаем «ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономические выгоды в будущем» (п.49 Принципов МСФО). При этом «будущая экономическая выгода, заключенная в активе – это потенциал, который войдет, прямо или косвенно, в поток

денежных средств или эквивалентов денежных средств компании» (п.53 Принципов МСФО).

С нашей точки зрения активы, на которые существует право собственности, представляют собой имущество организации, состав которого определен в гражданском законодательстве (ст. 128 ГК РФ): вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права.

Бухгалтерское понятие термина «товар» уже, чем применяемое в СНС и СНУ. Для целей этих учетных систем, как мы понимаем, товарами являются любые виды имущества: основные средства, нематериальные активы, готовая продукция, денежные средства (при осуществлении валютных операций) и т. д.

По нашему мнению, в СНС и СНУ вместо термина «товар» более уместно употреблять выражение «имущество для реализации».

Термин «продукция» в настоящее время (с 01.01.2001, даты вступления в силу части второй НК РФ) применяется только для целей бухгалтерского учета.

В бухгалтерском законодательстве готовая продукция – часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Как говорилось выше, в СНС и СНУ готовая продукция включается в состав товаров.

10.3. Имущественные права

Термин «имущественные права» употребляется только в налоговом законодательстве. В то же время сделки по передаче имущественных прав на практике имеют место достаточно часто: предприятия уступают права требования дебиторской задолженности, вносят права аренды и права пользования в уставные капиталы хозяйственных обществ и т. д.

В бухгалтерском учете операции с имущественными правами, безусловно, находят отражение, но соответствующий понятийный аппарат отсутствует.

В СНС операции с имущественными правами не отражаются. Следует отметить, что в английском языке термина, эквивалентного термину «имущественные права», не существует, употребляются лишь названия отдельных видов имущественных прав: уступка прав требования (assignment), цессия (cession).

Налоговое законодательство, преследуя фискальные цели, первым и пока единственным заимствовало этот термин из гражданского законодательства.

Понятие «имущественные права в российском законодательстве о налогах и сборах впервые появилось в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» (введена Федеральным законом от 06.08.2001 г. № 110-ФЗ).

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 248 НК РФ к доходам в целях главы 25 НК РФ относятся, в том числе, «доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее – доходы от реализации)».

Федеральным законом от 29.05.2002 г. № 57-ФЗ в п. 1 ст. 146 НК РФ в перечень объектов налогообложения по НДС добавлен новый объект налогообложения: «передача имущественных прав». Конструкция нормы, изложенной в п. 1 ст. 146 НК РФ, позволяет сделать однозначный вывод о том, что законодатель рассмат-

ривает операцию по передаче имущественных прав как самостоятельный объект налогообложения, отличный от реализации товаров (работ, услуг).

Исходя из изложенного, возникает необходимость идентификации понятия «имущественные права».

В НК РФ нет определения имущественных прав для целей налогообложения.

Следовательно, для ответа на вопрос о составе операций, которые будут квалифицироваться как передача имущественных прав, учитывая положения п. 1 ст. 11 НК РФ, необходимо обратиться к анализу понятия имущественного права в гражданском законодательстве.

Прямое определение этого понятия в гражданском законодательстве также отсутствует. В ст. 128 ГК РФ имущественные права выделены в качестве отдельного объекта гражданских прав и рассматриваются как вид имущества, отличный от вещей. Таким образом, имущественные права могут участвовать в качестве объекта гражданских прав в гражданском обороте (на возмездной или безвозмездной основе).

Данная тема является дискуссионной и в доктрине гражданского права отсутствует определенность по вопросу квалификации прав и состава имущественного права. В то же время можно выделить два основных подхода к квалификации имущественных прав.

Подход первый

Из формулировок ГК РФ усматривается, что законодатель разделяет гражданские права на две группы:

- имущественные права (включающие вещные и обязательственные права);
- личные неимущественные права (нематериальные блага).

К имущественным правам следует отнести все гражданские права, которые не относятся к личным неимущественным правам.

Соответственно, к имущественным правам можно отнести все права, связанные с владением, пользованием и распоряжением имуществом (например, право пользования, право аренды).

Данный подход предполагает толкование термина «имущественные права» в широком значении.

Приводим перечень наиболее распространенных операций, которые, по нашему мнению, могут квалифицироваться как передача имущественных прав в соответствии с предложенным подходом:

- предоставление имущества во временное владение и пользование (или во временное пользование);
- передача авторских прав, прав на объекты интеллектуальной собственности (по авторским и лицензионным договорам);
- предоставление займов (хотя следует заметить, что в Главе 21 НК РФ предоставление займов в денежной форме упоминается в качестве финансовой услуги);
- уступка прав требования (цессия) и другие имущественные права, вытекающие из хозяйственной деятельности предприятий.

Подход второй

В п. 1 ст. 336 ГК РФ указано:

«Предметом залога может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные права (требования)».

Из приведенной нормы можно сделать вывод, что гражданское законодательство отождествляет имущественные права с правами требования.

Аналогичный подход применил Конституционный суд в постановлении от 28.10.99 № 14-П.

Исходя из этого, более узкого подхода, к имущественным правам можно отнести:

- права требования, вытекающие из хозяйственных договоров (право требовать передачи товара по договору купли-продажи товара и т.п.);
- право требования дебиторской задолженности;
- права на участие в прибыли предприятий;
- другие имущественные права, вытекающие из хозяйственной деятельности предприятий.

Необходимо подчеркнуть, что неопределенность термина «имущественное право» означает для налоговых правоотношений отсутствие определенного объекта налогообложения, который может определяться в соответствии с одним из изложенных подходов.

Интересно отметить, что Конституционный суд в постановлении от 28.10.99 № 14-П определил попытку обложения налогом на прибыль имущественных прав в виде присужденных и признанных должником штрафов, пеней и других санкций за нарушение условий договоров как противоречащую Конституции РФ.

При этом Конституционный суд привел следующие аргументы (п. 4 постановления):

«Действующий порядок, предусматривающий включение в налогооблагаемую базу при начислении налога на прибыль банка неполученных сумм штрафов, пеней и других санкций, может повлечь нарушение его имущественных прав и интересов как собственника, поскольку налог фактически взимается не с прибыли, а за счет имущества, налоги с которого уже уплачены. При этом отнесение на расходы организации-должника присужденных, но не выплаченных санкций, исключая их из налогооблагаемой базы при исчислении налога на его прибыль, позволяет недобросовестному должнику не принимать своевременных и соответствующих мер по реальному погашению долгов, т.е. уклоняться от уплаты и долгов и налога. Не исполненные же организацией-должником обязанности по уплате налога возлагаются на кредитора (банк), уплачивающего налог, начисленный на не полученные с должника суммы, за счет средств, которыми банк как собственник может распоряжаться полностью по своему усмотрению, так как налог с них уже уплачен. Тем самым ограничивается право налогоплательщика распоряжаться находящимся в его собственности имуществом, что нарушает право собственности банка и, следовательно, противоречит статье 35 Конституции Российской Федерации».

Таким образом, обложение налогом на прибыль имущественных прав в виде присужденных и признанных должником штрафов, пеней и других санкций за нарушение условий договоров нарушает конституционные права налогоплательщиков.

На наш взгляд, логика, продемонстрированная Конституционным судом, может применяться и в настоящее время, после вступления в силу главы 25 НК РФ.

Из всего многообразия имущественных прав глава 21 НК РФ «Налог на добавленную стоимость» устанавливает особенности определения налоговой базы только для передачи имущественных прав по договорам финансирования под уступку денежного требования и уступки требования (цессии) (ст. 155 НК РФ).

Исходя из норм главы 21 НК РФ, можно сделать следующие выводы:

- в НК РФ сделана попытка определения налоговой базы по НДС только для двух случаев передачи имущественных прав – по договору финансирования под уступку денежного требования и договору уступки требования (цессии);

- механизм определения налоговой базы на практике не реализуем, следовательно, НДС в части передачи имущественных прав не может считаться установленным в соответствии с ст. 17 НК РФ в виде отсутствия налоговой базы как элемента налогообложения.

Что касается обложения имущественных прав налогом на прибыль, то из анализа ст. 279 НК РФ можно сделать вывод, что данный налог установлен только при передаче имущественных прав по договорам уступки (переуступки) прав требования.

Обратим внимание, что в п. 1 ст. 279 НК РФ установлен подход к определению налоговой базы, аналогичный подходу ст. 40 НК РФ к определению налоговой базы по товарам (работам, услугам). Осторожным в отношении налоговых рисков налогоплательщикам можно рекомендовать применять указанный порядок при определении налоговой базы по налогу на прибыль по договорам уступки прав требования и финансирования под уступку денежного требования.

Как видим, понятия, адекватные термину «имущественные права» не раскрыты полностью ни в одной учетной системе. На наш взгляд, это существенный пробел существующего понятийного аппарата, так как за рамками учета и, соответственно, отчетности остается весьма значительный перечень экономических операций.

10.4. Выпуск в СНС и в СБУ

Выпуск в СНС и в СБУ не совпадают как в качественном, так и в количественном отношении. Среди принципиальных различий отметим следующие:

1. В СБУ в выпуск включается только готовая продукция – конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством. В СНС выпуском признается, в числе прочего, изменение незавершенного производства, товары (услуги), переданные одним подразделением (заведением) предприятия другому.
2. В СБУ выпуск оценивается в момент завершения производственного цикла. В СНС оценка выпуска (output) привязана к характеру использования произведенных товаров (услуг) – реализация, передача другому подразделению, формирование запасов, оплата труда работникам и т. д. Таким образом, наличие временной лаг в оценке и терминологическое несоответствие понятий выпуск в СБУ и СНС. Вопрос о том насколько объективно такое различие, является дискуссионным. На наш взгляд, в связи с указанным различием в моменте оценки в СНС более уместно использовать термин «оборот», так как он отсутствует в бухгалтерском законодательстве и по своему смыслу может быть увязан с разнородным и разнонаправленным движением товаров (услуг), которое представляет собой выпуск в СНС.
3. Оценка выпуска в бухгалтерском учете может производиться двумя способами: по прямым статьям расходов и по фактической производственной себестоимости. Выбор осуществляется при формировании учетной политики предприятия. Отметим, что многие предприятия вообще не используют счет «Выпуск продукции (работ, услуг)» и, следовательно, системно не формируют информацию о выпуске продукции.

В СНС оценка выпуска производится различными методами, в зависимости от направления использования произведенных товаров (услуг):

- реализация (по ценам производителя и основным ценам);
- оплата труда работников в натуральной форме (по средним рыночным ценам на аналоги);
- собственное конечное потребление (по рыночным ценам или в сумме затрат на производство).

На количественных расхождениях (связанных с применением различных методов оценки), помня о целях нашего исследования, мы останавливаться не будем.

10.5. Реализация и выпуск

Ключевое различие этих понятий состоит в факте перехода права собственности на товары (работы, услуги). Право собственности представляет собой право владения, пользования и распоряжения имуществом, принадлежащим собственнику. Из этого вытекает, существенное различие в смысловой нагрузке этих терминов – с точки зрения экономического анализа информация об объемах реализации (о товарах, работах и услугах, на которые существует спрос, который был удовлетворен путем смены собственников в результате рыночных сделок) более значима, чем информация собственно о выпуске (часть которого может безнадежно осесть в запасах неликвидов).

10.6. Выручка от продажи, выручка от реализации, нерыночный выпуск

Как было упомянуто выше, СНС к нерыночному выпуску относит товары (услуги), которые:

- использованы для собственного конечного потребления или накопления основного капитала;
- предоставлены другим институциональным единицам бесплатно или по ценам, не влияющим на спрос;
- оставлены в виде запасов материальных оборотных средств производителем для нерыночного использования в последующих периодах.

В налоговом и бухгалтерском законодательстве применяются термины «использование для собственных нужд» и «безвозмездная передача».

Определение термина «безвозмездная передача» в бухгалтерском законодательстве отсутствует.

В налоговом законодательстве определение безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) приведено в п. 2 ст. 248 НК РФ:

«Для целей настоящей главы имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если получение этого имущества (работ, услуг) или имущественных прав не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, оказать передающему лицу услуги)».

В связи с понятием возмездности существует коллизия ситуация, провоцируемая налоговыми органами, которые пытаются разделить все экономические категории на возмездные и безвозмездные. В то же время из положений гражданского законодательства следует, что существует третий тип экономических операций – передача имущества на возвратной основе (заем).

Согласно п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ по договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а

заемщик обязуется возвратить займодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Исходя из природы договора, получение имущества по договору займа не является безвозмездным, так как осуществляется на возвратной основе.

К операциям передачи имущества на возвратной основе (по договорам займа) не должно применяться понятие реализации в СНУ и продажи в СБУ. В СНС такие операции не учитываются.

Что касается термина «собственные нужды». Определение понятия «для собственных нужд» в налоговом законодательстве отсутствует. К сожалению, термин настолько старый, что определение как таковое в бухгалтерском законодательстве также отсутствует, но может быть выведено из контекста.

Например, обратимся к п. 216 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов:

«Часть готовой продукции организация может направлять на собственные нужды, в том числе на капитальное строительство, для обслуживающих производств и хозяйств, на другие хозяйственные нужды».

Использование продукции, выполнение работ, оказание услуг для собственных нужд означает, что организация направляет на собственные хозяйственные нужды (обычно это касается социально-культурной сферы) те ресурсы (готовую продукцию, работы, услуги), которые она по роду своей деятельности реализует на сторону. Такая трактовка понятия «собственные нужды» представляется нам наиболее адекватной.

В СНС применяется термин «собственное конечное потребление» (output produced for own final use). Отметим, что определение этого термина в СНС отвечает нашей трактовке термина «использование для собственных нужд» в бухгалтерском законодательстве, так как речь идет о товарах и услугах «оставленных» (retained) для собственного конечного потребления. Напомним, что выше мы говорили о том, что под товарами подразумеваются объекты, пользующиеся рыночным спросом. Таким образом, «использование для собственных нужд» означает использование для нужд организации товаров (работ, услуг), реализуемых на сторону в обычной деловой практике.

Отсюда следует важный вывод о том, что товары (работы, услуги), производимые предприятием, но не предназначенные для реализации конечному потребителю (например, НИОКР, маркетинговые исследования, проводимые для нужд предприятия), не являются товарами (работами, услугами), используемыми предприятием для собственных нужд, если организация не оказывает соответствующие услуги сторонним организациям. Исключение составляет, конечно, капитальное строительство так называемым «хозяйственным способом» (выполнение «строительно-монтажных работ для собственных нужд» в терминах отечественного налогового законодательства).

«Собственное конечное потребление» тождественно «использованию для собственных» нужд, следовательно, имеет смысл говорить об унификации и применении во всех учетных системах единого термина.

Заметим, что в налоговом законодательстве передача на территории товаров (работ, услуг) для собственных нужд, выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд и безвозмездная передача то-

варов (работ, услуг) фактически приравниваются к реализации (хотя в первых двух случаях переход права собственности не имеет место). В этом проявляется фискальный характер налогового законодательства. Таким образом, реализация, как термин законодательства о НДС, в некоторых отношениях близок термину «выпуск» в СНС за счет описанных «искусственных» объектов налогообложения.

В бухгалтерском учете использование товаров (работ, услуг) для собственных нужд признается расходом по обычным видам деятельности, операционным расходом или в составе фактической стоимости капитальных вложений. Ввиду отсутствия прироста экономических выгод доходы от таких операций не возникают.

10.7. Цены

В СНС в интерпретации отечественных Методических положений по статистике используется широкий спектр цен: «экономически значимые», «рыночные», «средние рыночные», «цены, не влияющие на спрос», «цены реализации». В СБУ и СНУ используется один термин – «рыночные цены».

В бухгалтерском законодательстве термин «рыночная цена» толкования не имеет.

В налоговом законодательстве рыночная цена определена как «цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке аналогичных объектов в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях» (п. 4 ст. 40 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 40 НК РФ рыночная цена презумируется, то есть, пока не доказано обратное, предполагается, что эта применяемая сторонами сделки цена соответствует уровню рыночных цен.

В соответствии с п. 2 ст. 40 НК РФ налоговые органы вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:

- между взаимозависимыми лицами;
- по товарообменным (бартерным) операциям;
- при совершении внешнеторговых сделок;
- при отклонении более чем на 20 процентов в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Порядок определения рыночных цен также приводится в ст. 40 НК РФ.

В СНС (англоязычный вариант) рыночные цены (market prices) определяются как денежная сумма, которую покупатель готов уплатить продавцу, а продавец готов принять.

Экономически значимые цены (economically significant prices) в СНС подразумевают цены, которые оказывают существенное влияние на объем выпуска производителем и объем закупок потребителей.

Как мы видим, в отношении ценовой терминологии СНС сродни СБУ. Как и СНС, бухгалтерский учет использует рыночные цены там, где они объективно необходимы (при переоценке, например). Концепция бухгалтерского учета посредством специальных методов (переоценки, создания резервов) предполагает формирование актуальной с точки зрения рынка информации.

По всей видимости, родство СНС и СБУ в данном случае проистекает из экономической концепции рационального экономического субъекта, которая предполагает, что стороны совершают сделку в своем ин-

тересе, адекватно и полно анализируя относящуюся к сделке информацию. Напротив, налоговое законодательство, в целях противостояния недобросовестным налогоплательщикам, вынуждено опираться на некие мифические рыночные цены (которые трактуются как цены на рынке), уровень которых предполагается известным налогоплательщику. В то же время некоторые специалисты в «налоговых» рыночных ценах видят угрозу конституционным гарантиям, нарушение принципа свободы договора.

По нашему мнению, результаты приведенного выше анализа позволяют говорить о большом потенциале использования показателей бухгалтерской отчетности при составлении СНС и, соответственно, о полезности и информативности результатов анализа понятийного аппарата учетных систем.

Литература

1. Гибрасова Е.М., «Применение показателей финансовой отчетности акционерных обществ РФ для составления системы национальных счетов», автореферат, Москва-2004.
2. Гражданский кодекс РФ.
3. Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ.
4. Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. №2116-1.
5. Конституция РФ.
6. Международный методологический стандарт System of national accounts, 1993 (SNA-93).
7. Налоговый кодекс РФ.
8. Николаева С.А., «Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. – М.: «Аналитика-Пресс», 2000, с. 52.
9. Николаева С.А., Безрученко Г.А., Галдина А.А., «Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования», «Аналитика-Пресс», М., 2001, с. 214.
10. Рыбакова О.М., Рыбакова Е.М. Методы интеграции финансовой отчетности акционерных обществ в систему национальных счетов / Моск. ин-т делового администрирования (МИДА) Минск: Технопринт, 2000. – с. 75.
11. Рональд Коуз, «Фирма, рынок право», – М.: «Дело ЛТД» при участии издательства «Gatallaxy», 1992, – с. 192
12. Письмо Госкомстата РФ от 09 апреля 2001 г. № МС-1-23/1480.
13. Письмо Департамента налоговой политики Минфина РФ от 31 июля 2003 г. № 04-02-05/3/63 «О возможности применения в настоящее время индексов-дефляторов для переоценки объектов основных средств (в том числе в целях исчисления налога на имущество)».
14. Письмо Минфина РФ от 23 марта 1999 г. № 04-03-11.
15. Письмо Минфина СССР от 30 апреля 1974 г. №103 «Основные положения по учету материалов на предприятиях и стройках».
16. Письмо Минэкономики и финансов РФ от 19 декабря 1991 г. № 18-05 «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению».
17. Письмо Минэкономики РФ от 17.01.2000 № МВ-32/6-51.
18. Письмо МНС РФ от 5 октября 2000 г. № ВГ-6-02/778 «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации».
19. Постановление Конституционного Суда РФ от 28 октября 1999 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 2 федерального закона «О внесении изменений и дополнений в закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО «ЭНЕРГОМАШБАНК».
20. Постановление Правительства РФ от 20 февраля 2002 г. № 121 «Об изменении и признании утратившими силу некоторых актов правительства Российской Федерации по вопросам налогообложения прибыли организаций».
21. Постановление Правительства РФ от 19 августа 1994 г. № 967 «Об использовании механизма ускоренной амортизации и переоценке основных фондов».
22. Постановление Правительства РФ от 21 марта 1996 г. № 315 «Об утверждении порядка исчисления индекса инфляции, применяемого для индексации стоимости основных фондов и иного имущества предприятий при их реализации в целях определения налогооблагаемой прибыли».
23. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01».
24. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №32н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».
25. Приказ Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» ПБУ 10/99».
26. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. №44н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01».
27. Приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. №60н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98».
28. Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению».
29. Приказ Минфина РФ от 19 октября 1995 г. №115 (ред. от 27.03.1996) «О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год» (вместе с «Инструкцией о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности»)
30. Приказ Минфина РФ от 28 декабря 2001 г. №119н «Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов».

Пушкина Мария Владимировна