

ПРИКЛАДНЫЕ ИССЛЕДОВАНИЯ

ПРОБЛЕМЫ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В УСЛОВИЯХ ПЕРЕХОДА К МСФО

Н.В. Малиновская

Российский университет дружбы народов
ул. Миклухо-Маклая, 6, Москва, Россия, 117198

Вступление в силу Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» не решило всех проблем нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности. Цель данной статьи заключается в выявлении и классификации проблем регулирования бухгалтерского учета, оказывающих влияние на качество бухгалтерской (финансовой) отчетности. Проблемы выявлены на основе институционального анализа системы регулирования бухгалтерского учета. В рамках реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности автор предлагает включить в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета такой элемент, как мониторинг правовых актов; разработать федеральные стандарты, устанавливающие правила учета дебиторской и кредиторской задолженности; изменить методологию учета косвенных налогов.

Ключевые слова: регулирование бухгалтерского учета, федеральные стандарты бухгалтерского учета, учет дебиторской и кредиторской задолженности, учет косвенных налогов, отчет о движении денежных средств.

Развитие рыночных отношений и интеграция России в мировую экономическую среду обусловили необходимость обеспечения заинтересованных пользователей адекватной информацией о деятельности экономических субъектов, которую должна предоставлять система бухгалтерского учета и отчетности, и, как результат, активизировали процесс реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Был принят ряд важных нормативных документов в области регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, среди которых особо следует отметить:

— Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», который установил общие требования к составлению, представлению и публикации консолидированной финансовой отчетности;

— приказ Минфина России от 02.02.2011 № 11н, утвердивший новое Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), в котором установлены правила составления отчета о движении денежных средств;

— приказ Минфина России от 27.11.2011 № 160н, который ввел в действие на территории Российской Федерации 29 МСФО (IAS), 8 МСФО (IFRS) и Разъяснения Международных стандартов финансовой отчетности.

С 1 января 2013 г. вступил в силу новый Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который изменил подходы к регулированию бухгалтерского учета. Функция разработки проектов федеральных стандартов, проведения публичного обсуждения этих проектов и представления их в уполномоченный федеральный орган передается субъектам негосударственного регулирования бухгалтерского учета — саморегулируемым организациям предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторам, заинтересованным принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциациям и союзам, преследующим цели развития бухгалтерского учета. Функция Минфина России как органа государственного регулирования бухгалтерского учета будет заключаться только в утверждении федеральных стандартов и обобщении практики их применения. Закон определил строгую иерархию документов, регулирующих бухгалтерский учет, и установил требование непротиворечивости документов различных уровней. Так, федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Федеральному закону «О бухгалтерском учете»; отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам; рекомендации в области бухгалтерского учета и стандарты экономических субъектов не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам [1]. В то же время некоторые проблемы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности остались нерешенными.

Наличие адекватной системы регулирования бухгалтерского учета способствует повышению достоверности и транспарентности бухгалтерской (финансовой) отчетности (1), необходимой заинтересованным пользователям для принятия экономических решений; эффективности функционирования системы бухгалтерского учета; улучшению инвестиционного климата в стране путем объективного информирования потенциальных инвесторов и кредиторов о финансово-хозяйственной деятельности организации. Эти аспекты обусловили цель статьи, которая определена как выявление и классификация на основе институционального подхода к анализу системы регулирования бухгалтерского учета проблем, имеющих в нормативной базе бухгалтерского учета и отчетности и оказывающих влияние на качество бухгалтерской (финансовой) отчетности, и формирование на основе проведенного анализа предложений, направленных на их устранение. В статье рассматриваются следующие проблемы регулирования бухгалтерского учета: распространение норм налогового законодательства на правила составления финансовой отчетности, нарушение требования непротиворечивости документов раз-

личного уровня, нарушение требования непротиворечивости документов одного уровня, нарушение принципа применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. Классификация проблем важна для поиска методов их решения. Автором сформулированы предложения по решению некоторых выявленных проблем.

В России проблемы регулирования бухгалтерского учета стали активно изучаться в начале 1990-х гг. Исследователями таких проблем, предложившими собственное видение регулирования бухгалтерского учета, выступили выдающиеся ученые В.Ф. Палий [2] и Я.В. Соколов [3; 7]. Исследованию форм регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, обоснованию возможных вариантов наделения разных субъектов полномочиями по регулированию, а также исследованию влияния социокультурных, правовых и экономических особенностей на построение российской системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета посвящены работы В.Г. Гетьмана [4], А.Н. Кизилова [5], В.В. Ковалева [6], Вит. В. Ковалева [6], М.Л. Пятова [7] и др.

Исследованию возможности применения институционального подхода в бухгалтерском учете посвящены работы В.В. Панкова [8], С.В. Поленовой [9], Л.А. Чайковской [10] и др. В них ученые обосновали концепцию институциональной теории бухгалтерского учета, проанализировали влияние бухгалтерской субкультуры на реформирование бухгалтерского учета и отчетности, предложили институциональную парадигму бухгалтерского учета и др.

Несмотря на важные результаты, полученные исследователями, отдельные проблемы национальной системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности остаются не решенными.

Остановимся на выявленных и классифицированных нами в процессе исследования проблемах регулирования бухгалтерского учета и направлениях совершенствования системы регулирования бухгалтерского учета.

Распространение норм налогового законодательства на правила составления финансовой отчетности

Как известно, завершающим этапом ведения бухгалтерского учета является составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Процесс реформирования российской финансовой отчетности по пути сближения с отчетностью, представляемой в соответствии с МСФО, потребовал введения новых форм отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н, которые российские организации стали применять при составлении отчетности за 2011 г. При этом в Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность» (ПБУ 4/99), устанавливающее состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, никаких изменений не было внесено.

Однако департаментом регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России в целях повышения качества аудита финансовой отчетности были разработаны и доведены до сведения аудиторского сообщества Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской от-

четности организаций за 2012 год (приложение к письму от 9 января 2013 г. № 07-02-18/01) (Рекомендации) [11]. В Рекомендациях наряду с другими вопросами внимание аудиторов обращается на порядок оценки задолженности по уплаченным (полученным) авансам (предварительной оплате). Согласно данным Рекомендациям составители финансовой отчетности в бухгалтерском балансе должны отражать дебиторскую задолженность по авансам, выданным в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), в оценке за минусом суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей вычету (принятой к вычету) в соответствии с налоговым законодательством, а кредиторскую задолженность — по авансам, полученным в счет предстоящих поставок этой организацией товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), отражать в оценке за минусом суммы налога на добавленную стоимость, подлежащей уплате (уплаченной) в бюджет в соответствии с налоговым законодательством.

Такое заключение разработчики Рекомендаций обосновывают тем, что исходя из допущения непрерывности деятельности погашение обязательства стороны, получившей аванс (предварительную оплату), в установленном договором порядке заключается в поставке товаров (выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав). С учетом требований налогового законодательства в части уплаты и возмещения сумм налога на добавленную стоимость сумма обязательств, подлежащих погашению, не включает сумму НДС.

Таким образом, налицо конфликт интересов института бухгалтерского учета и института налогообложения. Однако, на наш взгляд, недопустимо распространять нормы налогового законодательства на правила составления финансовой отчетности. Ведь именно принципиальное различие между целями расчета налогов и налогового администрирования, с одной стороны, и целями формирования финансовой отчетности для принятия экономических решений заинтересованными пользователями, с другой стороны, явилось одной из основных причин выделения из бухгалтерского учета налогового учета в самостоятельное направление.

Нарушение требования непротиворечивости документов различного уровня

Вероятно, можно было бы согласиться с изложенным в Рекомендациях предложением свернуто показывать в бухгалтерском балансе кредиторскую задолженность по авансам, полученным в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), т.е. в оценке за минусом суммы НДС по авансам полученным, которую плательщики НДС обязаны исчислить в соответствии со ст. 154 гл. 21 НК РФ и которая отражается в балансе в составе статьи «Дебиторская задолженность» или статьи «Прочие оборотные активы».

Однако в отношении дебиторской задолженности по авансам, выданным в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав), такой подход не всегда может быть применим, так как многие организации не применяют предусмотренный п. 12 ст. 171 гл. 21 НК РФ вычет

суммы налога по перечисленной предоплате, поскольку налоговые вычеты по НДС — право, а не обязанность организации, которым она может и не воспользоваться. Но действующие на сегодняшний день нормативные документы в отношении учета и оценки дебиторской и кредиторской задолженности не содержат требования показывать их в отчетности в оценке за минусом НДС. В настоящее время нет специального положения по бухгалтерскому учету, регламентирующего особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о дебиторской и кредиторской задолженности. Правила оценки этих статей бухгалтерской отчетности изложены в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [12] и продолжают действовать после вступления в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Это вытекает из ч. 1 ст. 30, где указано, что до утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных Законом № 402-ФЗ, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Банком России до дня вступления в силу Закона № 402-ФЗ.

Пункт 73 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации гласит, что расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. В бухгалтерском учете в настоящее время в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению все виды расчетов организации отражаются на соответствующих счетах учета в суммах, на которые предъявлены расчетные документы и включающие НДС, если организации являются плательщиками данного налога. Согласно же п. 35 ПБУ 4/99 бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. По отношению к дебиторской задолженности регулирующей величиной будет являться величина резерва сомнительных долгов, который создается в случае наличия у организации сомнительной дебиторской задолженности.

Таким образом, на наш взгляд, предлагаемый в Рекомендациях подход к оценке задолженности по уплаченным (полученным) авансам (предварительной оплате) не соответствует действующим нормативным документам в области регулирования бухгалтерского учета. Следование им ведет к нарушению принципа непротиворечивости документов различного уровня, поскольку в иерархии нормативного регулирования, определенной Федеральным законом «О бухгалтерском учете», рекомендации в области бухгалтерского учета находятся на более низком уровне по сравнению с ПБУ и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Применение Рекомендаций также ведет к нарушению принципа получения достоверной и полной бухгалтерской отчетности.

Нарушение требования непротиворечивости документов одного уровня

Второй год российские организации составляют «Отчет о движении денежных средств» по новой форме и по новым правилам, которые установлены ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств». На первый взгляд изменения в отчете о движении денежных средств в большей степени носят «косметический» характер: остаток денежных средств на начало отчетного периода перенесен в конец формы рядом с сальдо денежных потоков за период и их остатком на конец отчетного периода; изменено название разделов с «движение денежных средств по текущей (инвестиционной, финансовой) деятельности» в «денежные потоки от текущих (инвестиционных, финансовых) операций»; изменено название показателей с «чистые денежные средства от определенного вида деятельности» на «сальдо денежных средств от операционной (инвестиционной, финансовой) деятельности»; внутри каждого раздела изменилась классификация поступлений и платежей.

Однако при внимательном изучении порядка отражения денежных потоков выясняется, что изменился подход к оценке статей «Отчета о движении денежных средств». Раньше статьи, по которым отражались поступления денежных средств от покупателей и заказчиков от продажи продукции, работ, услуг; поступления в виде выручки от продажи объектов основных средств и иных активов, а также статьи, по которым отражались платежи поставщикам и подрядчикам в счет оплаты приобретенных товаров, работ, услуг, основных средств или на выдачу им авансов, показывали в отчете в бутто-оценке, т.е. с учетом НДС. Теперь же в соответствии с подп. б) п. 16 ПБУ 23/2011 потоки денежных средств в виде поступлений от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг; поступлений арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей; платежей поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги следует отражать за вычетом косвенных налогов, входящих в цену продукции, работ и услуг, т.е. в нетто-оценке [13].

Казалось бы, что никаких сложностей нет. Надо лишь в дополнение к учету НДС на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», где отражаются суммы НДС, фактически перечисленные в бюджет, а также полученные из бюджета суммы возмещения НДС, организовать учет НДС в составе поступлений от покупателей и заказчиков и платежей поставщикам и подрядчикам. Ведь в платежных поручениях (исходящих, входящих) отражается не только общая сумма платежа, но в том числе и НДС. Но исследование практики составления «Отчета о движении денежных средств» показало, что сумма НДС, которую следует вычесть из поступлений и платежей, не всегда определяется корректно. Суммы НДС, указанные в платежных поручениях, не всегда соответствуют действительности, особенно если организации осуществляют реализацию товаров, облагаемых НДС по разным ставкам, работают с контрагентами, применяющими упрощенную систему налогообложения или систему налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности, или индивидуальными предпринимателями. Ведь на счетах бухгалтерского

учета НДС, оплаченный при погашении кредиторской задолженности и полученный в составе поступлений от покупателей и заказчиков, не отражается.

Нередко в платежных поручениях вообще не проставляется сумма НДС, хотя в расчетных документах сумма НДС выделена. Это связано и с тем, что многие организации не осознают важность указания в платежных документах правильной суммы НДС, считая, что поскольку налоговые вычеты по НДС не связаны с фактом оплаты НДС, это больше ни на что не оказывает влияния. Поэтому для формирования достоверной бухгалтерской отчетности без организации учета НДС в составе дебиторской и кредиторской задолженности на счетах бухгалтерского учета способом двойной записи не обойтись.

Но изменение методологии учета НДС требует внесения изменений в План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцию по его применению. В настоящее время такие изменения не внесены, поэтому нарушается принцип непротиворечивости нормативных документов одного уровня, так как и ПБУ, и План счетов бухгалтерского учета Федеральный закон «О бухгалтерском учете» относит к категории федеральных стандартов.

Нарушение принципа применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов

Изменившиеся правила представления статей «Отчета о движении денежных средств», других форм отчетности требуют пересмотра Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению, так как основой для составления финансовой отчетности являются данные, содержащиеся в регистрах бухгалтерского учета, которые, по сути, и являются счетами бухгалтерского учета. Действующий План счетов не выполняет возложенных на него функций, поскольку не позволяет сформировать показатели отчетности на основе информации счетов бухгалтерского учета.

Необходимость реформирования Плана счетов в связи с новыми подходами к составлению финансовой отчетности видит профессор В.Ф. Палий, автор многих фундаментальных работ по бухгалтерскому учету. Он считает, что «классификация счетов для составления публичной финансовой отчетности должна ориентироваться на достоверную, прозрачную, удовлетворяющую большинство пользователей отчетность. Классификация должна способствовать координации системы счетов со структурой финансовой отчетности, позволять формировать отчетные показатели по информации со счетов, соответствующих данным показателям: каждой статье отчетности должен соответствовать идентичный ей счет бухгалтерского учета, что дает возможность составлять более прозрачную отчетность» [2].

С необходимостью разработки нового Плана счетов согласен и начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России И.Р. Сухарев: «Ныне действующий План счетов устарел, это очевидно. Давно назрела необходимость разработать новый» [14].

Реформирование российского бухгалтерского учета по пути сближения с международными стандартами финансовой отчетности требует, на наш взгляд, переосмысления подходов и в отношении такой категории как доходы будущих периодов [15], и в отношении методологии учета косвенных налогов.

В международной практике известны два метода отражения НДС при приобретении и продаже товаров, работ, услуг (брутто-метод и нетто-метод). Различие состоит в том, что НДС может быть либо сразу выделен из общей суммы счета и записан отдельной строкой (нетто-метод), либо сначала записан в составе общей суммы счета, а затем выделен (брутто-метод). Выбор метода отражения НДС на счетах бухгалтерского учета является элементом учетной политики компании и осуществляется перед началом отчетного периода. Как правило, брутто-метод отражения НДС используется при выполнении бухгалтерской записи о продаже товара, как не требующий дополнительных затрат, а при выполнении бухгалтерской записи о приобретении товаров, наоборот, предпочтение отдается нетто-методу [16].

Покажем сущность брутто-метода и нетто-метода учета НДС на следующих примерах, используя действующий План счетов финансово-хозяйственной деятельности.

Пример 1. Мы приобретаем у поставщика сырье, необходимое для производства продукции, стоимость которого в соответствии с договором купли-продажи составляет 118 000 руб., в том числе НДС 18% в сумме 18 000 руб., и на сумму 110 000 руб., в том числе НДС 10% в сумме 10 000 руб.

Бухгалтерские записи приобретения материально-производственных запасов:

нетто-метод:

а) дебет счета 10 «Материалы» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму, подлежащую оплате поставщику в соответствии с договором без НДС, — 200 000 руб.;

б) дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму НДС, подлежащую оплате поставщику, — 28 000 руб.;

брутто-метод:

а) дебет счета 10 «Материалы» субсчет «Материалы, НДС 18%» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму, подлежащую оплате поставщику в соответствии с договором с учетом НДС, — 118 000 руб.;

дебет счета 10 «Материалы» субсчет «Материалы, НДС 10%» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму, подлежащую оплате поставщику в соответствии с договором с учетом НДС, — 110 000 руб.;

б) дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» кредит счета 10 «Материалы» субсчет «Материалы, НДС 18%» — на сумму НДС, подлежащую к возмещению, — 18 000 руб.;

дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» кредит счета 10 «Материалы» субсчет «Материалы, НДС 10%» — на сумму НДС, подлежащую к возмещению, — 10 000 руб.

Из приведенных записей видно, что при записи по нетто-методу не требуется разделения счета «Материалы» по налоговым ставкам. По брутто-методу счет «Материалы» необходимо дифференцировать по налоговым ставкам. Поэтому «при выполнении бухгалтерской записи о приобретении товаров предпочтение должно быть отдано нетто-методу, поскольку в противном случае потребовалось бы много дополнительных счетов, что ухудшило бы наглядность плана счетов» [16].

Пример 2. Мы реализовали готовую продукцию на сумму 236 000 руб., в том числе НДС 18% в сумме 36 000 руб., и на сумму 165 000 руб., в том числе НДС 10% в сумме 15 000 руб.

Бухгалтерские записи реализации продукции:

нетто-метод:

а) дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по поставкам и услугам, НДС 18%» кредит счета 90 «Продажи» субсчет «Выручка от продажи товаров, НДС 18%» — на сумму реализованной готовой продукции без НДС — 200 000 руб.;

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по поставкам и услугам, НДС 18%» кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС» — на сумму начисленного НДС подлежащего оплате покупателями — 36 000 руб.;

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по поставкам и услугам, НДС 10%» кредит счета 90 «Продажи» субсчет «Выручка от продажи товаров, НДС 10%» — на сумму реализованной готовой продукции без НДС — 150 000 руб.;

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по поставкам и услугам, НДС 10%» кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС» — на сумму начисленного НДС подлежащего оплате покупателями — 15 000 руб.;

брутто-метод:

а) дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по поставкам и услугам, НДС 18%» кредит счета 90 «Продажи» субсчет «Выручка от продажи товаров, НДС 18%» — на сумму реализованной готовой продукции с учетом НДС — 236 000 руб.;

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по поставкам и услугам, НДС 10%» кредит счета 90 «Продажи» субсчет «Выручка от продажи товаров, НДС 10%» — на сумму реализованной готовой продукции с учетом НДС — 165 000 руб.;

б) дебет счета 90 «Продажи» субсчет ««Выручка от продажи товаров, НДС 18%»» кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС» — на сумму начисленного НДС, подлежащего оплате покупателями — 36 000 руб.

дебет счета 90 «Продажи» субсчет ««Выручка от продажи товаров, НДС 10%»» кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС» — на сумму начисленного НДС, подлежащего оплате покупателями — 15 000 руб.

Из приведенных записей реализации продукции видно, что необходима детализация счетов «Расчетов с покупателями и заказчиками» и «Продажи» по налоговым ставкам. «При выполнении записи о продаже товаров выбор метода записи

налога на добавленную стоимость не влияет на структуру счетов, так что при часто осуществляемых записях может быть использован брутто-метод, не требующих дополнительных затрат» [16].

Сравнив применяемые в международной практике методы учета НДС при приобретении и реализации товаров с отечественной практикой учета НДС, можно сделать вывод, что в России нетто-метод учета НДС применяется при приобретении как внеоборотных, так и оборотных активов, а брутто-метод используется при реализации продукции, товаров, работ, услуг, и активов организации. Следует отметить, что такой подход применялся и в СССР.

Направления совершенствования нормативного регулирования бухгалтерского учета

В целях соответствия регулирования бухгалтерского учета принципам, установленным Федеральным законом «О бухгалтерском учете», в частности принципу соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета; принципу единства системы требований к бухгалтерскому учету, и другим; выявления возможных конфликтов интересов института бухгалтерского учета и других смежных с ним институтов, например налогообложения, предлагаем включить в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета такой элемент, как мониторинг правовых актов. Это позволит своевременно выявлять нарушение требования непротиворечивости нормативных актов в области бухгалтерского учета, а также выявить в нормативных правовых актах положения, необоснованно затрудняющие ведение предпринимательской деятельности.

В целях согласования подходов в отражении дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности предлагается разработать отдельные федеральные стандарты «Учет дебиторской задолженности» и «Учет кредиторской задолженности», регламентирующие особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о дебиторской и кредиторской задолженности.

Предлагаем изменить методологию учета косвенных налогов в составе дебиторской и кредиторской задолженности, внося соответствующие изменения в План счетов финансово-хозяйственной деятельности и Инструкцию по его применению. Для этого предлагаем открыть к счетам расчетов (60, 62, 71, 73, 75, 76) субсчет «Налог на добавленную стоимость», на котором будет отражаться сумма НДС, причитающаяся к получению от покупателей и заказчиков и к уплате поставщикам и подрядчикам, а для подакцизной продукции — субсчет «Акцизы», а также субсчета «Расчеты за товары (работы, услуги)». Вести следующую корреспонденцию счетов, а именно:

1) на сумму признанной в соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 выручки дебетовать счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты за товары (работы, услуги)», кредитовать «Выручка». В связи с изменением содержания фактов

хозяйственной жизни, отражаемых на счете 90, следует подумать и над целесообразностью изменения названия счета 90. Возможно, вместо «Продажи» лучше его назвать «Доходы и расходы от обычной деятельности»;

2) на сумму начисленного НДС, причитающегося к получению от покупателей и заказчиков, дебетовать счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по причитающемуся к получению НДС» и кредитовать счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»;

3) на сумму предъявленных к оплате покупателю акцизов по подакцизным товарам дебетовать счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по предъявленным к оплате акцизам» и кредитовать счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Акцизы»;

4) на сумму принимаемых к учету материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг, работ, услуг и т.п. дебетовать счета учета этих активов или счета учета соответствующих затрат (10, 08, 04, 58, 20 и т.п.) и кредитовать счета учета расчетов в зависимости от вида расчетов (60, 71, 76 и т.п.) субсчет «Расчеты за товары (работы, услуги)»;

5) на сумму НДС (акцизов), указанную в расчетных документах поставщиков (подрядчиков), дебетовать счет 19 «НДС по приобретенным ценностям» субсчет «НДС» или «Акцизы» и кредитовать счета расчетов в зависимости от вида расчетов (60, 71, 76 и т.п.) субсчет «НДС» или субсчет «Акцизы»;

6) при поступлении оплаты от покупателей и заказчиков дебетовать счета учета денежных средств (50, 51, 52 и др.) и кредитовать счет 62 субсчет «Расчеты за товары (работы, услуги)» — в части выручки, субсчет «Расчеты по причитающемуся к получению НДС» — в части НДС;

7) при оплате поставщикам и подрядчикам, прочим кредиторам за поставленные активы, выполненные работы, оказанные услуги, дебетовать соответствующие счета учета расчетов (60, 71, 76 и т.п.) субсчет «Расчеты за товары (работы, услуги)» — в части оплаты принятых к учету активов, субсчет «НДС» — в части НДС, указанного в расчетных документах поставщиков, и кредитовать счета учета денежных средств (50, 51, 52 и др.).

Предлагаемые изменения в План счетов бухгалтерского учета и корреспонденцию счетов позволят, на наш взгляд, решить не только проблему учета косвенных налогов в составе дебиторской и кредиторской задолженности, но и проблему, связанную с отражением в бухгалтерском учете и отчетности выручки. Как известно, в соответствии с действующим Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению при признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции (работ, услуг) отражается по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», т.е. на субсчете 90-1 «Выручка» отражается продажная стоимость реализованных товаров, указанная в расчетных документах и включающая в себя исчисленную сумму НДС, причитающуюся к получению от покупателей и заказчиков, а также акцизов (для подакцизной продукции (товаров)). Однако в соответствии с п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» не являются доходом поступления

от других организаций в виде сумм НДС и акцизов. В отчете о финансовых результатах (бывшем отчете о прибылях и убытках) выручка отражается за вычетом НДС, акцизов, и определяется как разница между оборотом по кредиту субсчета 90-1 «Выручка» и оборотами по дебету субсчетов 90-3 «НДС» и 90—4 «Акцизы».

О целесообразности исключать НДС из состава выручки не только в отчете о прибылях и убытках, но и при ведении счета 90, высказывается и начальник отдела методологии бухгалтерского учета и отчетности Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России И.Р. Сухарев: «Только тогда можно говорить о том, что сумма НДС изначально не признается в составе выручки. В Инструкции по применению Плана счетов прописана другая схема, но, исходя из второго абзаца преамбулы к этой инструкции, она не должна применяться при решении вопросов признания, оценки, классификации объектов бухгалтерского учета» [17].

Предлагаемый подход в условиях повсеместного применения автоматизированной формы бухгалтерского учета технически осуществим и даст возможность показатель выручки в отчете о финансовых результатах формировать на основе данных бухгалтерского счета.

По мнению автора, предлагаемые направления совершенствования нормативных документов в области бухгалтерского учета позволят улучшить систему регулирования бухгалтерского учета, повысят эффективность функционирования системы бухгалтерского учета.

ПРИМЕЧАНИЕ

- (1) Согласно п. 6 ПБУ 4/99 достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ. [Электронный ресурс]. — URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/legislation/>
- [2] Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: Современные проблемы. — М.: Бухгалтерский учет, 2007.
- [3] Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2003.
- [4] Гетьман В.Г. Бухгалтерский учет в России: проблемы совершенствования его концептуальных основ и подготовки кадров // Все для бухгалтера. — 2012. — № 6 (270).
- [5] Кизилов А.Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — № 47.
- [6] Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели: Учеб. пособие. Ч. 1 — М.: Проспект; КНОРУС, 2010.
- [7] Соколов Я.В., Пятов М.Л. Законодательные основы бухгалтерского учета в России. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 1998.

- [8] Панков В.В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита: Учеб. пособие. — М.: Информбюро, 2011.
- [9] Поленова С.Н. Институциональная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России: Монография. — М.: Дашков и К, 2012.
- [10] Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета: теория и методология: Дисс. ... докт. экон. наук. — М., 2007.
- [11] Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2012 год (письмо Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации от 9 января 2013 г. № 07-0218. [Электронный ресурс]. — URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/recomendations//01>.
- [12] Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утверждено приказом Минфина России от 06.07.99 № 43н. [Электронный ресурс]. — URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>
- [13] Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), утв. приказом Минфина России от 02.02.2011 № 11н [Электронный ресурс]. — URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>
- [14] Целью введения новых стандартов должна стать бухгалтерская отчетность, соответствующая требованиям МСФО // Налоговая политика и практика. — 2012. — № 12.
- [15] Малиновская Н.В. Некоторые аспекты реформирования бухгалтерской отчетности // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: сборник материалов всероссийской научно-практической конференции. — Иркутск.: БГУЭП, 2012.
- [16] Справочное пособие по ведению бухгалтерского учета и составлению баланса в европейских странах (Австрийский опыт). — Минск: Центрсистем, 1993.
- [17] Новые бухгалтерские стандарты: взгляд в будущее // Налоговая политика и практика. — 2013. — № 2.

LITERATURA

- [1] Federalnyy zakon «O bukhgalterskom uchete» ot 06.12.2011 № 402-FZ. — URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/legislation/>
- [2] Paliy V.F. Teoriya bukhgalterskogo ucheta: Sovremennye problemy. — М.: Bukhgalterskiy uchets, 2007.
- [3] Sokolov Ya.V. Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta. — М.: Finansy i kredit, 2003.
- [4] Getman V.G. Bukhgalterskiy uchets v Rossii: problemy sovershenstvovaniya ego kontseptualnykh osnov i podgotovki kadrov // Vse dlya bukhgaltera. — 2012. — № 6(270).
- [5] Kizilov A.N. Normativno-pravovoe regulirovanie bukhgalterskogo ucheta v Rossiyskoy Federatsii // Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchets. — 2011. — № 47.
- [6] Kovalev V.V., Kovalev Vit. V. Korporativnye finansy i uchets: ponyatiya, algoritmy, pokazateli: Ucheb. posobie. Ch. 1. — М.: Prospekt; KNORUS, 2010.
- [7] Sokolov Ya.V., Pyatov M.L. Zakonodatelnye osnovy bukhgalterskogo ucheta v Rossii. — М.: YUNITI-DANA, 1998.
- [8] Pankov V.V. Institutsionalnaya teoriya bukhgalterskogo ucheta i audita: Ucheb. posobie. — М.: Informbyuro, 2011.
- [9] Polenova S.N. Institutsionalnaya model regulirovalia bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti v Rossii: Monografiya. — М.: Izdatelsko-torgovaya korporatsiya «Dashkov i K^o», 2012.
- [10] Chaykovskaya L.A. Sovremennye kontseptsii bukhgalterskogo ucheta: teoriya i metodologiya: Dissertatsiya ... doktora ekonomicheskikh nayk. — М., 2007.

- [11] Rekomendatsii auditorskim organizatsiyam, individualnym auditoram, auditoram po provedeniyu audita godovoy bukhgalterskoy otchetnosti organizatsii za 2012god (pismo Departamenta regulirovaniya bukhgalterskogo ucheta, finansovoy otchetnosti i auditorской deyatelnosti Ministerstva finansov Rossiyskoy Federatsii ot 9 yanvarya 2013 g. № 07-0218. — URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/recomendations//01>.
- [12] Polozhenie po bukhgalterskomu uchetu «Bukhgalterskaya otchetnost organizatsii» (PBU 4/99), utverzhdeno prikazom Minfina RF ot 06.07.99 g. № 43n. — URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>
- [13] Polozhenie po bukhgalterskomu uchetu «Otchet o dvizhenii denezhnykh sredstv» (PBU 23/2011), utverzhdeno prikazom Minfina RF ot 02.02.2011 g. № 11n. — URL: <http://www1.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/positions/>
- [14] Tselyu vvedeniya novykh standartov dolzha stat bukhgalterskaya otchetnost, sootvetstvuyushcha trebovaniyam MSFO // Nalogovaya politika i praktika. — 2012. — № 12.
- [15] *Malinovskaya N.V.* Nekotorye aspekty reformirovaniya bukhgalterskoy otchetnosti // Sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya bukhgalterskogo ucheta, ekonomicheskogo analiza i audita: sbornik materialov vserossiyskoy nauchno-prakticheskoy konferentsii. — Irkutsk: BGUEP, 2012.
- [16] Spravochnoe posobie po vedeniyu bukhgalterskogo ucheta i sostavleniyu balansa v evropeyskikh stranakh (Avstriyskiy opyt). — Minsk: NPO «Tsentrssystem», 1993.
- [17] Novye bukhgalterskie standarty: vzglyad v budushee // Nalogovaya politika i praktika. — 2013. — № 2.

REGULATORY ISSUES OF THE ACCOUNTING REPORTING IN THE TRANSITION TO IFRS

N.V. Malinovskaya

Peoples' Friendship University of Russia
Miklukho-Maclay str., 6, Moscow, Russia, 117198

The entry into force of the Federal law «On accounting» №402-FZ does not solve all problems of the regulation of accounting and reporting in the context of transition to International financial reporting standards. The purpose of this article is to identify and classify accounting regulation issues, affecting the quality of the accounting (financial) statements. Problems identified on the basis of an institutional analysis of the system of accounting regulation. Within the framework of reforming accounting in accordance with International financial reporting standards author proposed to include in the system regulation of accounting such element as the monitoring of legal acts; to develop a Federal standards that establish the rules for accounting of accounts receivable and payable; change the methodology for the accounting of indirect taxes.

Key words: regulation of accounting, Federal accounting standards, accounts payable and receivable, accounting for indirect taxes, cash flow statement.