

сумма затрат, принимаемая для исчисления налога на прибыль, должна составить 40 млн. руб. (80х0,5). Аналогичная сумма затрат будет принята при расчете налога на прибыль и в феврале.

Пример 2. (Предприятие для целей налогообложения использует метод определения выручки по отгрузке)

1. Отгрузка (выручка от реализации) за январь составила 100 млн. руб.
2. Фактическая себестоимость отгруженной (реализованной) продукции — 80 млн. руб.
3. Оплата за отгруженную (реализованную) продукцию поступила: в январе — 50 млн. руб.; в феврале — 50 млн. руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете — аналогично примеру 1.

Для целей налогообложения выручка от реализации продукции составит в январе — 100 млн. руб., в феврале — 0, т. е. в выручку января включена не только поступившая оплата в сумме 50 млн. руб., но и дебиторская задолженность, числящаяся на конец января в сумме 50 млн. руб.

Итак, подведем некоторые итоги:

1. Для целей бухгалтерского учета выручка от реализации продукции (работ, услуг) должна признаваться в момент отгрузки товара (работ, услуг) покупателю (заказчику), если только в контракте с покупателем (заказчиком) особо не оговорено, что право собственности на полученные товары (работы, услуги) переходит к покупателю (заказчику) после оплаты.

2. Для целей налогообложения выручка от реализации должна признаваться по выбору субъекта хозяйствования, который должен оговариваться в приказе об его учетной политике: либо по факту отгрузки, либо по факту оплаты.

3. Переход для целей бухгалтерского учета на метод определения выручки по отгрузке, а для целей налогообложения — на метод, оговоренный учетной политикой субъекта хозяйствования, должен в обязательном порядке сопровождаться принятием соответствующих стандартов или методик, разъясняющих особенности такого нововведения.

А то, что оно сегодня необходимо, думаю уже ни у кого не вызывает сомнений. Главное, что финансовые результаты хозяйственной деятельности становятся достоверными, а налогообложение (при разумной политике со стороны предприятий) не увеличивается.

ПРОБЛЕМЫ ВХОЖДЕНИЯ СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ БЕЛАРУСИ И РОССИИ В МЕЖДУНАРОДНУЮ СИСТЕМУ

Т. В. Пищик, БГЭУ

Несмотря на столь стремительное сближение экономик разных стран мира все еще сохраняются существенные различия между правилами в организации и ведении учета, определяющими форму и порядок представления информации для различных субъектов хозяйствования. Для того, чтобы устранить такие различия, необходимо разработать международные правила ведения учета, которые можно было бы использовать во всех странах мира. Следует также отметить, что существуют различия и в правилах ведения учета для внутренних пользователей информации, но по некоторым причинам эти различия привлекают меньше внимания. Во-первых, у инвесторов нет доступа к внутренней отчетности, во-вторых, у субъектов хозяйствования есть свобода выбора относительно форм отчетности, чего нельзя сказать о внешней. С внутренней отчетностью можно экспериментировать, выбирая правила, которые кажутся наиболее удобными. При этом не нужно убеждать контролирующие органы в правильности своего выбора. Что касается внешней отчетности, то она полностью контролируется, а это, в свою очередь, замедляет процесс международного сближения учета и отчетности.

Надо отметить, что в каждой стране выбор правил ведения учета регулируется. Правила учета и механизм управления предприятиями отражают экономические и политические процессы, происходящие в странах, а не просто результат адаптации к рынку. Более того, никто еще не сформулировал экономических обоснований для регулирования правил учета. Финансовые отчеты готовили и использовали задолго до того, как возникло регулирование учета и даже если не принимать в расчет расходы на регулирование, никто еще не доказал,

что оно улучшило качество отчетов. Поскольку трудно определить, какие конкретно экономические проблемы должно было разрешить регулирование учета и отчетности, нелегко понять, почему оно принимает разные формы в странах мирового сообщества.

На наш взгляд, эта проблема является трудноразрешимой. Ведь правила организации и ведения учета возникли в результате взаимодействия политических и экономических процессов. В разных странах эти процессы протекают по-разному. Поэтому если для стран с очень разными уровнями развития политики и экономики будут приняты единые правила ведения учета, то составители и пользователи финансовых отчетов столкнутся с большими трудностями. Если страны условно разделить в зависимости от уровня развития экономики на высокоразвитые, среднеразвитые и развивающиеся и принять единые правила ведения учета в соответствии с этим делением, то и здесь возникнут определенные трудности. Поэтому сближение правил ведения учета должно не предшествовать, а следовать за сближением экономических и политических систем стран. Более того, поскольку правила ведения учета находятся под сильным влиянием права и регулирования, то сами по себе рыночные преобразования вряд ли обеспечат их сближение.

Что касается систем бухгалтерского учета и составления отчетности в России и Беларуси, до сих пор они имеют существенные отличия от международных стандартов, несмотря на шаги, предпринимаемые к сближению.

Основные расхождения между российской и белорусской системой учета и международными стандартами связаны с различными целями и принципами учета. Например, один из принципов, обязательных в международных стандартах бухгалтерского учета (финансовой отчетности) — приоритет содержания над формой представления финансовой информации — содержание операций или других событий не всегда соответствует тому, каким оно представляется на основании их юридической или отраженной в учете формы. В наших условиях этот принцип применяется не всегда. В соответствии с отечественной практикой операции чаще всего учитываются строго в соответствии с их юридической формой, оформленной документально в соответствии со строгими предписаниями. Например, отсутствие надлежаще оформленной документации для списания основных средств не дает основания для исключения их из учета, несмотря на то, что таких объектов, по указанной балансовой стоимости в действительности уже нет.

Главная проблема при подготовке отчетности в соответствии с общепринятыми принципами — выявление отличий в осуществлении тех или иных процедур учета и внесение соответствующих корректировок.

В наших условиях отчетность, отвечающую международным стандартам учета, можно составить двумя способами: организовать параллельное ведение учета в соответствии с международными стандартами либо использовать данные отечественного бухгалтерского учета для трансформации в соответствии с установленными требованиями. Ведение параллельного учета потребует определенных затрат, а перевод финансовой отчетности из одного формата в другой менее трудоемок.

Между российским и белорусским бухгалтерским учетом и учетом с использованием международных стандартов, вопреки общепринятому мнению, нет пропасти, но отличия существуют. Среди них можно выделить следующие:

1. В международном бухгалтерском учете — в отличие от российского и белорусского — при определении финансового результата широко используется принцип осмотрительности (консерватизма). В международном учете расходы признаются тогда, когда есть обоснованная вероятность их возникновения, а доходы — только тогда, когда они получены реально.
2. Применение плана счетов и кодировка хозяйственных операций в международных системах бухгалтерского учета более свободные, нежели в России и Беларуси. Наш план счетов представляет собой достаточно строго регламентированный документ. Его преимущества в том, что он придает модели хозяйственной деятельности стандартный характер. Кроме того, устанавливаемая этим планом счетов последовательность кодировки операций позволяет использовать модель в любом промежутке времени. Эти счета необходимо трактовать более широко (как в планах счетов систем международного учета).
3. Оценка активов и пассивов в системе международных стандартов опирается на принцип консерватизма. Стоимость активов отражается по низкой оценке, из двух сумм: себестоимости и рыночной цены.
4. В системе международных стандартов бухгалтерского учета используются и вероятностные подходы: при учете дебиторской задолженности, при учете дополнительных расходов, связанных с гарантийными обязательствами предприятий по реализованной продукции. У нас управление дебиторской задолженности затруднено по ряду причин.

5. В МСФО четко определена возможность капитализации расходов на содержание основных средств и на НИОКР. В российской и белорусской практике учета возможность капитализации затрат на содержание основных средств и на проведение НИОКР существенно ограничена.
6. Порядок составления бухгалтерской отчетности, соответствующий международным стандартам, отличается от российской и белорусской практики большей скрупулезностью.
7. Особое место в учете, проводимом по международным стандартам, занимают вопросы отражения прибыли и начисления налогов на прибыль. В международных стандартах в отличие от наших допускается взаимная компенсация налоговых недоплат и переплат.
8. Способы внесения исправлений в составленную отчетность.
9. Способы анализа хозяйственной деятельности предприятий применяемые в международных стандартах, разнообразнее используемых в России и Беларуси.

Таблица

Различия учета в соответствии с отечественными и международными стандартами

		Отечественная система учета	Международные стандарты
1	2	3	4
1	Форма баланса	Форма баланса закреплена нормативным правовым актом	Не предусмотрена какая-либо стандартная форма баланса и определяется лишь круг обязательных статей баланса
2	Формы отчетности	Годовая: ф. № 1 "Бухгалтерский баланс" ф. № 2 "Отчет о прибылях и убытках" ф. № 3 "Отчет об изменениях капитала" ф. № 4 "Отчет о движении денежных средств" ф. № 5 "приложение к бухгалтерскому балансу" пояснительная записка. Промежуточная (квартальная) ф. №1, ф. № 2.	1. Балансовый отчет. 2. Отчет о прибылях и убытках. 3. Отчет о движении денежной наличности (кассовый отчет).
3	План счетов	План счетов утвержден нормативным правовым актом. Существуют активно-пассивные счета (например, счет 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами").	План счетов не регламентирован. Все счета являются либо активными, либо пассивными. Основные разделы: активы, пассивы, собственный капитал, доходы, расходы, налоги из прибыли.
4	Основные средства	К основным средствам относятся только те объекты, срок службы которых более 1 года и стоимость превышает 30 МЗП.	Стоимостной критерий отнесения того или иного объекта к категории основных средств отсутствует. Они могут быть учтены по себестоимости или по переоцененной стоимости с учетом износа.
5	Амортизация основных средств	Сроки службы основных средств для целей начисления износа и включения его в себестоимость устанавливаются нормативными актами	Сроки службы основных средств определяются руководством предприятия самостоятельно в зависимости от того, в течение какого периода времени предприятие предполагает их использовать.
6	Нематериальные активы.	Активы, создаваемые самим предприятием, такие, как стоимость собственноразработанного программного обеспечения или ноу-хау, могут быть отражены, как нематериальные.	Активы, создаваемые самим предприятием, должны удовлетворять следующим критериям: актив должен быть потенциально выгодным в экономическом плане и стоимость актива должна быть достоверно определена.
7	Запасы	Под запасами понимается часть имущества. Они оцениваются по фактической себестоимости.	Под запасами понимаются активы. Они оцениваются по наименьшей из двух величин: себестоимости или возможной цене реализации.
8	Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП)	Относятся объекты имущества, стоимость которых не превышает 30 МЗП независимо от срока их полезного использования, учитываются в разделе краткосрочных активов предприятия. Списание МБП на затраты производится путем начисления на них износа.	Понятие МБП не существует. Объекты имущества, не относящиеся к основным средствам, признаются либо в качестве товарно-материальных запасов, либо в качестве расходов того периода, в котором они были приобретены.
9	Себестоимость продукции и незавершенное производство	В себестоимость продукции включаются только расходы, учитываемые при налогообложении. Поэтому расходы, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль, относятся на счет 81 "Использование прибыли" и исключаются из себестоимости реализации.	В производственную себестоимость входят все расходы, непосредственно связанные с производством, доставкой, переработкой продукции.

Продолжение таблицы

1	2	3	4
10	Затраты отчетного периода	Коммерческие и управленческие (общехозяйственные) расходы традиционно включаются в состав себестоимости продукции.	Коммерческие расходы и управленческие (общехозяйственные) расходы не рассматриваются как непосредственно связанные с производством.
11	Расходы будущих периодов	Учитываются на отдельном счете и списываются при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.	Относят на себестоимость продукции согласно расчету в течение срока, к которому они относятся.
12	Инвестиции	Как текущие, так и долгосрочные инвестиции должны быть представлены в балансе по стоимости их приобретения	Разрешено учитывать долгосрочные инвестиции в зависимости от их характера: по себестоимости (т.е. включая расходы по приобретению, такие как брокерские и банковские комиссионные сборы, гонорары, пошлины), по переоцененной стоимости, по меньшему из двух значений: себестоимости или рыночной стоимости. Краткосрочные инвестиции могут отражаться в балансе рыночной стоимости или по более низкой себестоимости.

В заключение можно еще раз подчеркнуть, что между отечественной учетной системой и международными стандартами существует много различий как принципиальных, так и менее значительных. Поэтому для вхождения в международную учетную систему на этапе реформирования системы бухгалтерского учета очень важно обеспечить последовательное сглаживание существующих различий.

Необходимость использования международных стандартов финансовой отчетности в белорусской и российской системе бухгалтерского учета продиктована как превращением экономик наших стран в составную часть мировой хозяйственной системы, так и возможностью использовать мировой опыт формулирования правил бухгалтерского учета для создания эффективной системы, обеспечивающей потребности рыночной экономики.

Было признано целесообразным использовать МСФО при создании концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России и Беларуси для обеспечения сопоставимости бухгалтерской информации, а также в процессе разработки национальных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету в качестве отправной точки, образца и критерия соответствия международной практике.

Для сближения систем бухгалтерского учета и отчетности России и Беларуси и приведения их в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО должны решаться следующие задачи:

1. Формирование системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающей необходимой информацией различных субъектов хозяйствования.
2. Обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета России и Беларуси с основными тенденциями стандартизации на международном уровне.
3. Оказание методической помощи всем субъектам хозяйствования России и Беларуси во внедрении единой реформированной модели бухгалтерского учета и отчетности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бакаев А. С. Основные направления развития бухгалтерского учета в России/ Бухгалтерский учет, № 3, 2001.
2. Ванкевич В. Е. Закон определяет основы организации бухучета/ НЭГ, № 53 от 20 июля 2001 г.
3. Ричард Лефтивич. Международные правила учета/ Экономика XXI века, № 6, 2001.
4. Потребин А. Под тяжестью затрат и нормативов. Белорусская бухгалтерия: ожидают перемен/ Республика, от 28 сентября 2001 г.
5. Бриттон, Энн, Ватерстон, Крис. Вводный курс по бухгалтерскому учету, аудиту, анализу: самоучитель. (Пер. с англ.)— М.: Финансы и статистика, 1998.
6. Кондраков Н. П. Эккаутинг для менеджеров. Бухгалтерский учет и финансово-экономический анализ: учебное пособие для программ подгот. управлен. перс.— М.: Академия народного хозяйства. Дело, 1998.
7. Макарьева В. И. Практические советы по бухгалтерскому учету для целей налогообложения.— М.: Журнал налоговый вестник, 1999.
8. Риполь-Сарагоси Ф. Б. Финансовый и управленческий анализ (Учебное пособие).— М.: Приор: экспер бюро, 1999.