

УДК 657.3:339.7

UDC 657.3:339.7

**НА ПУТИ К ГАРМОНИЗАЦИИ ОТЕЧЕСТ-
ВЕННОГО БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА**

**ON THE WAY TO HARMONISATION OF THE
DOMESTIC ACCOUNTING**

Калинская Марина Валерьевна
ассистент
*Кубанский государственный аграрный универси-
тет, Краснодар, Россия*

Kalinskya Marina Valerevna
assistant
Kuban State Agrarian University, Krasnodar, Russia

В статье отражены последствия изменений струк-
туры доходов и расходов, как результат издания
осенью 2006 г. Минфином России двух приказов
(от 18 сентября 2006 г. № 115н и 116н «О внесении
изменений в нормативные правовые акты по бух-
галтерскому учету»)

In the article consequences of changes of structure of
incomes and expenses, as a result of the publishing of
two orders by the Ministry of Finance of Russia in
autumn of 2006 (from September, 18th, 2006 № 115n
and 116n «About modification of standard legal certifi-
cates of book keeping») are reflected

Ключевые слова: ПЛАН СЧЕТОВ, ОТЧЕТ О ПРИ-
БЫЛЯХ И УБЫТКАХ, ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХ-
ГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

Keywords: PLAN OF ACCOUNTS, REPORT ON
PROFITS AND LOSSES, CLAUSES OF AC-
COUNTING

В настоящее время отечественным организациям приходится вести тройной учет: по российским стандартам – бухгалтерский и налоговый, а в некоторых случаях еще и по МСФО. При этом чрезмерные издержки нередко вынуждают предприятия экономить на международной отчетности. Однако недостаточная распространенность последней отрицательно сказывается на инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности отечественной экономики. Ведь для эффективного функционирования финансовых рынков необходима объективная и достоверная отчетность, а подготовить такую по существующим российским Положениям по бухгалтерскому учету (далее ПБУ), к сожалению, невозможно. Исправить сложившуюся ситуацию помогут национальные стандарты финансовой отчетности на основе международных принципов.

До их утверждения для организаций обязательной будет оставаться отчетность по российским ПБУ. А пока разрабатывается новый комплект стандартов, законодатели, стремясь приблизить отечественный бухгалтерский учет к МСФО, вносят точечные поправки в ПБУ.

Так осенью 2006 г. Минфин России издал сразу два приказа, которые внесли изменения в 13 Положений по бухгалтерскому учету, в План счетов

и Отчет о прибылях и убытках (далее форма № 2). Речь идет о приказах от 18 сентября 2006 г. № 115н и 116н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету». Приказ № 116н прошел регистрацию в Минюсте 24 октября 2006 г. № 8397. Приказ Минфина России № 115н признан не нуждающимся в регистрации.

Суть нововведений: прочие доходы и расходы не придется разделять на операционные, внереализационные и чрезвычайные [1,2]. Безусловно, изменения в ПБУ вызваны стремлением законодателей привести классификацию доходов и расходов в соответствии с МСФО, ведь Международные стандарты не устанавливают обязательной классификации доходов и расходов – принцип деления организации выбирают самостоятельно. При этом один из вариантов отражения данных в форме № 2 такой: классификация на доходы и расходы от основной деятельности и прочие [3]. По этому пути и решили пойти в Минфине России. А теперь по порядку.

Чиновники из Минфина России изменили структуру классификации доходов и расходов.

То есть поправки, главным образом, затронули Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (далее ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (далее ПБУ 10/99).

Теперь все поступления и траты организации делятся на доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие. Напомним: раньше прочие доходы и расходы подразделялись операционные, внереализационные и чрезвычайные [4,5]. В связи с этим потребовались поправки в другие ПБУ, где упоминаются указанные виды затрат.

По сути, подразделение прочих доходов и расходов было искусственным и использовалось лишь для составления бухгалтерской отчетности. И хотя в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 был приведен перечень операционных и внереализационных доходов и расходов, однако по своей природе они во многом очень близки. Да и учитываются они в бухгалтерском учете на од-

ном счете 91 «Прочие доходы и расходы». Так что унификация, которую провел Минфин, лишней не стала.

Вообще на первый взгляд может показаться, что поправки носят технический характер. Однако это не так. Неправильное отнесение доходов и расходов по статьям может приводить к искажению показателей бухгалтерской отчетности. А за это предусмотрена ответственность.

Безусловно, данное изменение для бухгалтера приятно. Немногие могли верно разделить операционные и внереализационные доходы и расходы. Поэтому нередко при составлении формы № 2 приходилось сверяться с их перечнем в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

Аудиторы при проверке отчетности постоянно делали замечания бухгалтерам о том, что в классификации прочих доходов и расходов допущены ошибки. Напомним, что для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно проводила классификацию получаемых доходов и осуществляемых расходов исходя из требований, указанных в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, характера своей деятельности, вида доходов и расходов, а также условий их получения или осуществления.

В общем случае доходами от обычных видов деятельности являлась и является выручка от продажи продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг. Соответственно расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Одним из главных недостатков ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 являлось отсутствие определений операционных и внереализационных доходов и расходов. В тексте приводился только их перечень и не указывался общий принцип, в соответствии с которым те или иные доходы или расходы можно было бы классифицировать как операционные или внереализационные. При этом список операционных доходов, приведенный в ПБУ 9/99, являлся ко-

нечным, то есть не содержал элемента прочих операционных доходов. Отсутствие определений операционных доходов и расходов, а так же их закрытый перечень говорил о том, что любые вновь возникающие виды доходов или расходов, отсутствующие в перечне, должны относиться к вне-реализационным, хотя некоторые из них по их экономическому содержанию следовало бы отнести к операционным. Например, доходы организации по договору доверительного управления имуществом вполне могли бы рассматриваться (исходя из их экономического содержания) в качестве операционных доходов.

Кроме того, те организации, в которых происходили чрезвычайные события, вынуждены были вписывать в свой отчет чрезвычайные доходы и расходы. А бухгалтеры часто ломали голову над тем, является ли чрезвычайным событием, к примеру, дорожно-транспортная авария.

Положительным моментом, в свете произошедших изменений, также является сокращение различий между бухгалтерским и налоговым учетом. В налоговом учете отсутствуют понятия операционные и чрезвычайные доходы и расходы, теперь они отсутствуют и в бухгалтерском учете [6]. Однако, отнеся внереализационные доходы и расходы в бухгалтерском учете к прочим, и оставив прежнюю классификацию этой учетной категории в налоговом учете, по-прежнему может возникнуть потребность в перегруппировки бухгалтерских доходов и расходов.

В учете по-прежнему будут возникать постоянные различия, поскольку в перечне доходов и расходов, не облагаемых налогом на прибыль и не уменьшающих его, есть хозяйственные операции, которые в бухгалтерском учете считаются доходом, без его признания для целей налогообложения прибыли (передача имущества в уставный капитал другой организации).

Изменения в ПБУ 9/99 и 10/99 конечно не могли не повлиять и на форму Отчета о прибылях и убытках. Она была утверждена приказом

Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н. Поправки в этот документ были внесены приказом Минфина России от 18 сентября 2006 г. № 115н. Из формы № 2 исчезли строки, в которых указываю затраты в соответствии со старой классификацией.

Так в строках 090 и 100 («Прочие операционные доходы/расходы») удалено «операционные», а строки 120 и 130 («Внереализационные доходы/расходы») исключены.

Таким образом, у строк 090 и 100 поменялось название, а, следовательно, и назначение. До внесения изменения операционные и внереализационные доходы и расходы нужно отражать в отдельных строках. Теперь расшифровывать придется только отдельные виды прочих расходов. Это проценты к получению и уплате. А также доходы от участия в других организациях. По новым требованиям в строке 090 «Прочие доходы» необходимо указывать как сумму операционных доходов (не учтенных отдельно), так и поступления внереализационного и чрезвычайного характера. А соответственно в строке 100 (в новой форме она носит название «Прочие расходы») организации должны отражать операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

Итак, начиная с отчетности за 2006 г., заполнение раздела «Прочие доходы и расходы» формы № 2 упростится.

В результате поправок изменился и расчет строки 140 «Прибыль (убыток) до налогообложения». В следующем году он будет таким:

Стр. 140 = стр. 050 + стр. 060 – стр. 070 + стр. 080 + стр. 090 - стр. 100, (1)

где стр. 140 - «Прибыль (убыток) до налогообложения»;

стр. 050 - «Прибыль (убыток) от продаж»;

стр. 060 - «Проценты к получению»;

стр. 070 - «Проценты к уплате»;

стр. 080 - «Доходы от участия в других организациях»;

стр. 090 - «Прочие доходы»;

стр. 100 - «Прочие расходы».

В Отчете о прибылях и убытках, составляемом по итогам 2006 г., организации должны показать данные за прошлый год. Данные берутся из формы № 2 за 2005 г. Понятно, что в прошлогоднем отчете операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы и расходы указывались в отдельных строках. Поэтому указанные суммы доходов и расходов нужно сложить, общий итог занести в графу 4 «За аналогичный период предыдущего года» строки 090 (Прочие доходы) и строки 100 (Прочие расходы).

Форма № 5 (приложение к бухгалтерскому балансу) также изменилась. Но здесь поправки технические. Внесены изменения в название двух строк, где отражаются расходы на НИОКР и освоение природных ресурсов, которые не дали положительных результатов. В старом бланке было сказано, что эти затраты относятся к внереализационным. А теперь в форму внесли уточнение, что это прочие расходы [7].

Несмотря на то, что законодатели, стремясь сблизить российский бухгалтерский учет с правилами, установленными МСФО, узаконили один из предлагаемых международными стандартами вариантов отражения данных в форме № 2, не посчитали нужным представить расходы в функциональной разбивке (себестоимость продаж, расходы на сбыт, административные расходы и т.д.) или по характеру (амортизация, заработная плата и т.д.). По нашему мнению, более полную информацию о финансовых результатах даст представление отчета о прибылях и убытках именно в таком формате.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н) также претерпели изменения. До внесения изменений чрезвычайные доходы и расходы учитывались на счете 99 «Прибыли и убытки». А операционные и внереализационные доходы и расходы отражались на одном счете – 91 «Прочие до-

ходы и расходы». С 2007 г. прочие доходы и расходы теперь не придется подразделять на операционные, внереализационные и чрезвычайные, все они будут отражаться на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Это предусмотрено приказом Минфина России № 115н. Счет 91 «Прочие доходы и расходы» корреспондирует по кредиту со счетами учета расчетов, денежных средств, товарно-материальных ценностей и др., по дебету - со счетами учета товарно-материальных ценностей, затрат, расчетов и др.

В конце каждого месяца путем сопоставления оборота по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» и оборота по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» определяется финансовый результат по всем операциям и одной записью списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с субсчетом 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», при этом субсчета счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение года не закрываются, хотя сальдо в целом по счету 91 «Прочие доходы и расходы» на конец месяца отсутствует. Закрываются субсчета 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» только заключительными записями декабря на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На начало нового отчетного года счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет. Аналитический учет ведется на субсчетах 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» – по видам доходов соответствующим ПБУ 9/99 и видам расходов соответствующим ПБУ 10/99. На субсчете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» аналитический учет не ведется. Учет организуется в денежном выражении.

В настоящее время к счету 91 субсчетах «Прочие доходы» и «Прочие расходы» открывают субсчета второго уровня «Операционные доходы», «Операционные расходы», «Внереализационные доходы», «Внереализационные расходы». Чрезвычайные же доходы и расходы списываются на счет 99 «Прибыли и убытки».

До конца года бухгалтеры могут применять старый порядок. Впрочем, никто не мешает уже сейчас применять новые правила. То есть учитывать чрезвычайные доходы и расходы на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а не на счете 99 «Прибыли и убытки». И все прочие доходы и расходы отражать на какие-нибудь из субсчетов второго уровня, открытых на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Например, можно использовать субсчета, предусмотренные для операционных доходов и расходов. То есть не распределять операционные и внереализационные доходы и расходы по субсчетам.

С нового года организации не придется вести на счете 91 «Прочие доходы и расходы» отдельный учет операционных и внереализационных доходов и расходов, то есть открывать для них субсчета второго уровня. Чрезвычайные доходы и расходы не будут отражаться на счете 99 «Прибыли и убытки». Поэтому тем организациям, которые традиционно в учетную политику добавляли пункт о классификации прочих доходов и расходов на операционные, внереализационные и чрезвычайные, больше это делать не нужно. Кроме того, утверждая учетную политику на 2007 г., надо изменить субсчета в рабочем плане счетов [7].

Таким образом, законодатели, утвердив новую структуру классификации доходов и расходов, не только приблизили отечественный бухгалтерский учет к МСФО, но и значительно облегчили работу бухгалтера, которому больше не придется ломать голову над тем, в какую строчку внести те или иные доходы и расходы. Более того, в результате приближения российских правил отчетности к МСФО организации смогут не проводить дорогостоящую процедуру трансформации. Однако, на наш взгляд, точечные поправки вряд ли позволят достичь полного соответствия ПБУ и МСФО.

Литература

1. Приказ Минфина РФ от 18.09.2006 г. №116н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» Зарегистрирован в Минюсте РФ от 24.10.2006 г. №8397.
2. Приказ Минфина РФ от 18.09.2006 г. №115н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету».
3. Грюнинг Х. Ван, Коэн М. Международные стандарты финансовой отчетности Практическое руководство на русском и английском языке. 2-е изд., испр. и доп. – М.: Издательство «Весь мир», 2004. – 336 с.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №32н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. №33н.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000 №118-ФЗ/ В ред. Федерального закона от 22.07.2005 №121-ФЗ.
7. Савина Е.А. Новое в ПБУ и формах отчетности. Применяй сейчас или с 2007 года?/Е.А. Савина // Главбух. – 2006. - №22. – с.22-24.