

УДК 657

Назревшие вопросы дальнейшего развития бухгалтерского учета в коммерческих организациях

ГЕТЬМАН ВИКТОР ГРИГОРЬЕВИЧ,

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры «Бухгалтерский учет» Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, г. Москва, Россия
E-mail: buhuchet@fa.ru

АННОТАЦИЯ

В статье критически оцениваются отдельные действующие положения в области учета основных средств. Указан комплекс мер, который желательно реализовать в связи с изменением стоимостного ценза с 40 тыс. до 100 тыс. руб. за единицу для имущества, зачисляемого в состав основных средств. Предложен новый порядок учета затрат, связанных с ликвидацией объекта незавершенного строительства, и самой стоимости такого объекта.

Обоснована целесообразность изменения ряда действующих правил и норм в учете товаров, прежде всего продовольственных, в условиях введенного эмбарго на поставки отдельных их видов из стран, поддержавших экономические санкции против России.

Предложено все суммы штрафов за нарушения установленных законодательством норм в этой области погашать за счет собственных источников средств компаний, их допустивших.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, налоговый учет, основные средства, переоценка основных средств, потери от ликвидации объектов незавершенного строительства, штрафные санкции за нарушение эмбарго на поставку продовольственных товаров, убытки от утилизации товаров.

Urgent Issues of Further Development of Accounting in Commercial Entities

VICTOR G. GETMAN,

Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, the Financial University under the Government of the Russian Federation, Honoured worker of higher education of the Russian Federation, Moscow, Russia
E-mail: buhuchet@fa.ru

ABSTRACT

Some current issues of accounting for PPE are critically evaluated in the article. The whole range of measures are provided for realization as the result of the increase of PPE value per item from 40 000 RUB to 100 000 RUB. The new way of accounting for the costs of disposal of construction in progress and its value is recommended.

The article proves the need for changes in a number of current rules and standards of accounting for goods, especially food products, under the conditions of embargo for delivery of some kinds of food products from the countries which supported sanctions against Russia.

The article suggests that all the fines and penalties resulting from the violation of the rules and standards within that area of legislation should be redeemed at the expense of the own sources of the companies which had allowed that to happen.

Keywords: *accounting, tax accounting, PPE, revaluation of PPE, losses on disposal construction in progress, penalties on embargo for delivery of food products, losses on disposal of goods.*

С 01.01.2016 вступает в силу норма Федерального закона от 08.06.2015 № 150-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 3 Федерального закона “О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)”», в соответствии с которой увеличивается стоимостной ценз для средств труда, которые должны учитываться в составе основных средств. Он установлен на уровне 100 тыс. руб. за каждый объект имущества. Ранее, вплоть до указанной выше даты, последний, как известно, составлял 40 тыс. руб. Новое правило будет распространяться на объекты, введенные в эксплуатацию начиная с 01.01.2016. В результате с указанной даты в составе основных средств предприятий/организаций будут числиться и те ранее приобретенные объекты, балансовая стоимость единицы которых составляла свыше 40 тыс. руб., но менее 100 тыс. руб.

Оправдано ли такое «разнообразие»? На наш взгляд, мягко выражаясь, в неполной мере. Оно недостаточно теоретически обосновано и порождает ряд парадоксов при практическом применении. При нем объекты одного и того же вида средства труда, но приобретенные и введенные в эксплуатацию в разное время (до 01.01.2016 и после этой даты) со стоимостью до 100 тыс. руб. за единицу в одних случаях будут числиться как основные, а в других — как оборотные средства. Следовательно, по-разному будет погашаться их стоимость, что в конечном итоге скажется на уровне исчисляемых в системе бухгалтерского учета таких важных показателей, как рентабельность, прибыль и др. Вряд ли такой порядок можно считать наиболее приемлемым и оправданным. Поэтому, на наш взгляд, было бы желательно по состоянию на 01.01.2016 произвести переоценку основных средств, у которых балансовая стоимость не превышает 100 тыс. руб. за единицу инвентарного объекта, исходя из уровня цен на них,

действовавших на указанную дату. По ее результатам все те объекты, переоцененная стоимость которых окажется меньше 100 тыс. руб., следовало бы перевести в состав оборотных средств, а если выше — то, естественно, оставить в числе основных средств. Тем самым удалось бы избежать отмеченных выше недостатков, присущих действующему порядку. Однако реализация нашего предложения — лишь первый шаг в рассматриваемой области, но не единственный, который желательно было бы сделать. Поднятие стоимостного ценза для основных средств (до 100 тыс. руб. за объект) было продиктовано в значительной мере произошедшим скачком цен на рубеже 2014–2015 гг. и в первом полугодии 2015 г. Поэтому в такие периоды (по мере завершения скачкообразного роста цен) следовало бы в обязательном порядке осуществлять переоценку стоимости всех основных средств исходя из новых сложившихся экономических условий. В настоящее время, как известно, такого обязательного требования нет. Экономическим субъектам предоставлено право самостоятельно решать, проводить ее или нет. Поскольку выполнение данных работ требует определенных дополнительных затрат, нередко они ее не делают. В результате существенно уменьшается роль бухгалтерского учета в управлении экономикой, поскольку формируемая в его системе информация не совсем адекватно отражает складывающуюся действительность [1].

Критической оценки заслуживает и действующий порядок учета затрат, связанных с ликвидацией объекта незавершенного строительства и самой стоимости такого объекта. В бухгалтерском учете его стоимость при списании отражается, как известно, по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» либо счета 20 «Основное производство» (если для организации строительство является основным видом деятельности). Здесь же (т.е. на счете 91) затем учитывают и все расходы, связанные с его ликвидацией. Однако такой порядок довольно спорный. Вместе с тем и в налоговом учете

ведутся оживленные дискуссии по вопросу о том, могут ли все эти расходы приниматься в расчет при определении величины налогооблагаемой прибыли? Дело в том, что в Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) отсутствует четкое указание, включать или нет стоимость ликвидируемого объекта в расходы при расчете налога на прибыль организаций. По мнению Минфина России, — нельзя. Можно, на его взгляд, в указанных расчетах включать в состав внереализационных расходов только затраты, связанные с ликвидацией объекта незавершенного строительства. Эту позицию данное ведомство отстаивает на протяжении ряда лет, публикуя ее в своих письмах (от 07.05.2007 № 03-03-06/1/261, от 23.11.2011 № 03-03-06/1/772 и др.). Аналогичные взгляды на рассматриваемую проблему содержатся в постановлениях Федерального арбитражного суда (ФАС)¹ Северо-Западного округа, ФАС Западно-Сибирского округа и в ряде других судебных решениях. В то же время на практике другие арбитражные суды по таким делам выносили противоположные решения. В частности, ФАС Волго-Вятского округа, ФАС Уральского округа и другие в своих постановлениях указали, что стоимость ликвидируемых объектов незавершенного строительства должна включаться в расходы при расчете налога на прибыль организаций. Своё решение они, как правило, обосновывали тем, что НК РФ (ст. 265) не содержит каких-либо запретов на этот счет. Однако, на наш взгляд, как первая, так и вторая точка зрения не соответствуют должным образом интересам дела, поскольку имеют существенные изъяны. Основным из них является то, что они не учитывают главного фактора — причину, из-за которой приходится ликвидировать объект незавершенного строительства. В случаях, когда его строительство было противозаконным (т.е. без получения соответствующих разрешений) либо осуществлялось с грубыми нарушениями

установленных технических норм и требований, которые могли привести в будущем к весьма негативным последствиям, стоимость ликвидируемого объекта незавершенного строительства, как, между прочим, и расходы по его ликвидации, должны, на наш взгляд, полностью погашаться за счет источников средств организации. В бухгалтерском учете суммы всех этих потерь следует отражать непосредственно на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Нет резона учитывать их на счете 91, как это имеет место сейчас, и принимать в расчет при определении величины налогооблагаемой прибыли, тем самым предоставляя, по сути дела, средства государства на погашение части этих потерь. Стоит ли приводить какие-либо еще дополнительные аргументы, чтобы обосновать необходимость устранить правовую основу для подобного рода, по определению, порочной практики? На наш взгляд, — нет. Целесообразно в НК РФ оперативно внести соответствующие изменения [2].

Совсем иной подход по сравнению с указанным выше должен быть в отношении ситуаций, когда приходится ликвидировать объект незавершенного строительства по объективным причинам (например, вследствие произошедшего землетрясения или иных чрезвычайных событий и др.). Все потери от списания объекта незавершенного строительства (включая стоимость объекта и все расходы по его ликвидации) в таких случаях вполне правомерно учитывать на счете 99 «Прибыли и убытки» и включать в расходы организации при определении величины налогооблагаемой прибыли.

Имеется также ряд вопросов, относящихся к действующему порядку учета товаров. Уже больше года прошло с того периода, когда Правительство Российской Федерации в ответ на санкции Запада против нашей страны ввело эмбарго на поставку целого ряда видов продовольствия из государств, поддержавших эти санкции. Поскольку западные страны продолжают такую недальновидную и весьма ущербную во многих отношениях политику, Правительство Российской Федерации было вынуждено продлить срок действия введенного им эмбарго еще на год. Параллельно оно начало усиливать контроль за его

¹ В соответствии с Федеральным конституционным законом от 04.06.2014 № 8-ФКЗ «О внесении изменений в Федеральный конституционный закон „Об арбитражных судах в Российской Федерации„ и статью 2 Федерального конституционного закона „О Верховном Суде Российской Федерации”» произошло переименование федеральных арбитражных судов округов в арбитражные суды округов.

соблюдением. Необходимость в этом стала очевидной, поскольку продовольственные товары, подпавшие под эмбарго, все же в прошедшем году появились на отечественном рынке, используя различные лазейки, в том числе и поставку их через третьи страны, не входящие в перечень государств, на которые распространялось и продолжает действовать эмбарго. Чтобы противодействовать этим явлениям, Правительство Российской Федерации в августе 2015 г. приняло постановление о том, что подобного рода выявленные партии продовольствия подлежат уничтожению в установленном порядке непосредственно после проведения таможенных процедур. В связи с этим встает вопрос: как отражать подобного рода явления в бухгалтерском учете? На наш взгляд, в тех случаях, когда покупатель данной партии продовольствия известен, он должен все расходы, связанные с ней, включая и затраты на ее уничтожение, а также суммы наложенных на него штрафов за нарушение установленного законодательства погашать за счет собственных источников средств, а именно прибыли, оставшейся в его распоряжении после уплаты налогов (т.е. отражать непосредственно на счете 84, а не на счете 91, как это обычно принято в отношении различных потерь). В ситуациях, когда по каким-либо причинам покупатель неизвестен, потери от уничтожения такого груза, естественно, должны ложиться на его владельца.

Однако заметим, что, несмотря на введенные в последнее время меры по наведению должного порядка в рассматриваемой сфере, нельзя исключить ситуаций, когда отдельные партии «запретного» импортного продовольствия все же будут оказываться на прилавках торговых сетей. Как с ними поступать? По нашему мнению, они должны изыматься у их владельцев и уничтожаться/использоваться в установленном порядке. Все потери, связанные с ними, включая суммы налагаемых штрафов на владельцев, последние должны погашать за счет собственных источников средств, учет которых необходимо осуществлять непосредственно на счете 84. Более того, если бухгалтерский учет в торговой организации был налажен таким образом, что в его системе оказалось возможным отследить все движение соответствующего вида импортного продовольствия, находящегося под

запретом, то необходимо у его владельца изымать в бюджет и всю сумму выручки, полученную за проданную часть данного товара. Такой порядок позволит использовать еще один дополнительный рычаг в борьбе с этим негативным явлением в экономической жизни нашего общества.

Подобным образом целесообразно поступать не только с продовольственными, но и другими товарами, попавшими в торговую сеть, так сказать, «окольными» путями, включая и весь контрафакт, независимо от того, где он произведен: в России или за ее пределами. Сам же учет расходов, связанных с этими негативными явлениями, следует также осуществлять в установленном выше порядке.

Дискуссионным остается и вопрос о порядке учета продовольственного товара, приобретенного для продажи, но не реализованного из-за того, что был испорчен и (или) истек срок его годности. Споры ведутся по вопросу о том, можно или нельзя признавать в расходах при определении величины налогооблагаемой прибыли стоимость товаров, подлежащих уничтожению, и (или) затраты на их утилизацию? Ранее Минфин России в своих письмах (от 07.06.2011 № 03-03-06/1/332; от 14.06.2011 № 03-03-06/1/342 и др.) утверждал, что нельзя. Эту позицию поддерживали Управление ФНС России по г. Москве и ряд других структур. Но были и те, кто придерживался противоположной точки зрения. Среди них — Арбитражный суд Северо-Кавказского округа, считающий, что затраты на утилизацию продовольственного товара (включая и его стоимость) можно признавать в полном объеме в указанных расчетах. Минфин России в последнее время также поменял свою точку зрения, которую отстаивал ранее, на противоположную. В своем письме от 24.12.2014 № 03-03-06/1/66948 он указал, что расходы на утилизацию продукции с истекшим сроком годности, которые были произведены в рамках предпринимательской деятельности и подтверждены документально, можно включать в указанные расчеты. При этом ссылка сделана на ст. 264 (подп. 49 п. 1) НК РФ. Однако такой подход не является идеальным. Прежде всего, если взять во внимание причины, по которым возникают потери от утилизации

продукции с истекшим сроком годности. Зачастую ее не удается вовремя реализовать из-за высокого уровня установленных на нее цен. Причем алчность продавцов в этих случаях, как правило, играет не последнюю роль. Поэтому вряд ли оправдано поддерживать ее у них путем включения суммы рассматриваемых потерь в полном объеме в расчете расходов при определении налогооблагаемой прибыли. В то же время отметим, что на практике в ряде случаев их полностью избежать нельзя, поскольку, кроме алчности продавцов (владельцев товаров), они могут возникать и по другим причинам. Учитывая данное обстоятельство, целесообразно установить предельно допустимые нормы потерь продовольственных товаров (по каждой их группе) по причине истечения срока их годности. Если суммы фактических потерь находятся в рамках данных норм, т.е. все основания включать их в полном объеме в расходы торговой организации при определении налога на прибыль организаций. Если же они выше, то разность между ними следует относить на счет 84, т.е. погашать за счет собственных источников средств торговой организации [3].

Что же касается потерь от порчи продовольственных товаров, происходящих по другим причинам (т.е. кроме просрочки срока их годности), то у них зачастую есть конкретные виновные лица (например, потери, происходящие из-за допущенного нарушения температурного режима хранения товаров, и др.). Поэтому данные потери должны взыскиваться, как правило, с виновных лиц. Если по каким-либо причинам не удастся это сделать, то указанные суммы должны покрываться за счет собственных источников средств торговой организации, а не учитываться в расходах организации при определении величины налогооблагаемой прибыли.

Вместе с тем в рассматриваемой области целесообразно было бы пересмотреть меры ответственности торговых организаций за продажу продовольственных товаров, у которых истек срок годности. При обнаружении их на прилавках последние не только должны изыматься, но и на владельцев торговых организаций следует накладывать серьезные суммы штрафа (на наш взгляд, не менее чем в 10-кратном размере стоимости этих товаров).

Литература

1. Гетьман В.Г. Назревшие вопросы совершенствования учета основных средств // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 14. С. 2–13.
2. Гетьман В.Г. Современные взгляды на бухгалтерский учет и его проблемы // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 30. С. 54–60.
3. Гетьман В.Г. Резервы дальнейшего совершенствования бухгалтерского учета в управлении экономикой // Инновационное развитие экономики. 2014. № 4. С. 32–39.

References

1. Get'man V.G. Nazrevshie voprosy sovershenstvovaniia ucheta osnovnykh sredstv [Ripe issues of improving accounting for PPE]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting, 2013, no. 14, pp. 2–13 (in Russ.).
2. Get'man V.G. Sovremennye vzgliady na bukhgalterskii uchet i ego problemy [Modern views on accounting and its problems]. Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting, 2012, no. 30, pp. 54–60 (in Russ.).
3. Get'man V.G. Rezervy dal'neishego sovershenstvovaniia bukhgalterskogo ucheta v upravlenii ekonomikoi [The reserves of further improvement of accounting in the management of the economy]. Innovatsionnoe razvitie ekonomiki — Innovative development of the economy, 2014, no. 4, pp. 32–39 (in Russ.).