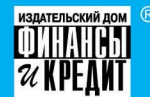


ISSN 2311-9381 (Online)  
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

# Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

**2016** выпуск 24  
ДЕКАБРЬ

## International Accounting®

A peer reviewed analytical and practical journal  
2016, December  
Issue 24

# Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году  
Выходит 2 раза в месяц  
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций по следующим отраслям:  
– экономические науки (08.00.00)  
– юридические науки (12.00.00)  
– информатика, вычислительная техника и управление (05.13.00)  
Реферируется в ВИНИТИ РАН  
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)  
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций  
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

**Цель журнала** – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

**Главная задача журнала** – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

## Учредитель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»  
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зеленый проспект, д. 8, кв. 1  
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

## Издатель

ООО «Информсервис»  
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д. 11/13, корп. 2  
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20

## Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10  
Тел.: +7 (495) 989-9610  
E-mail: post@fin-izdat.ru  
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**  
Управляющий директор **А.К. Смирнов**  
Директор по стратегии **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор,  
Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора  
**С.Н. Голда**, Москва, Российская Федерация  
**С.В. Козменкова**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,  
Российская Федерация  
**О.В. Яковлева**, Москва, Российская Федерация

## Редакционный совет

**Р.А. Алборов**, доктор экономических наук, профессор, Ижевск,  
Российская Федерация  
**А.Н. Бобрышев**, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь,  
Российская Федерация  
**В.Г. Гетьман**, доктор экономических наук, профессор, Москва,  
Российская Федерация  
**Н.И. Даниленко**, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск,  
Российская Федерация  
**Т.Ю. Дружилловская**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,  
Российская Федерация  
**Г.С. Клычова**, доктор экономических наук, профессор, Казань,  
Российская Федерация  
**Е.И. Костюкова**, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь,  
Российская Федерация  
**С.В. Панкова**, доктор экономических наук, профессор, Оренбург,  
Российская Федерация  
**В.С. Плотников**, доктор экономических наук, профессор, Севастополь,  
Российская Федерация  
**Т.Ю. Серебрякова**, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары,  
Российская Федерация  
**М.А. Штефан**, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород,  
Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**  
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**  
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**  
Контент-менеджеры **Е.И. Попова, В.И. Романова**  
Менеджмент качества **А.В. Бажанов, Е.И. Попова**  
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**  
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписано в печать 06.12.2016  
Выход в свет 27.12.2016  
Формат 60x90 1/8. Объем 8,0 п.л. Тираж 1 170 экз.  
Отпечатано в ООО «КТК»  
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,  
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1  
Тел.: +7 (496) 588-0866

## Подписка

Агентство «Урал-Пресс»  
Агентство «Роспечать» – индекс 48997  
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847  
Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases  
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

## СОДЕРЖАНИЕ

### ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

- Лебедев К.Н.* Роль данных бухгалтерского учета в управлении на предприятии: прошлое, настоящее и будущее 2
- Будович Ю.И.* Есть ли у бухгалтерского учета и национального счетоводства общая теория? 21

### НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

- Сапожникова Н.Г., Соколов А.А.* Систематизация информации о прочих доходах и расходах в корпоративной отчетности 39
- АДАПТАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА**
- Косыке М.С., Воюцкая И.В., Мишучкова Ю.Г.* Внутренний контроль в обеспечении достоверности и минимизации рисков искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности 50

# International Accounting®

**ISSUE 24**  
**DECEMBER 2016**

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998  
2 issues per month

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees in Economic Sciences, Legal Sciences, Computer Science, Computer Engineering and Controlling Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS Included in the Russian Science Citation Index (RSCI) Registration Certificate ПИ № ФС77-65307 of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media  
Previous Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998 by the State Committee of the Russian Federation on Press

**The objective** of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

**The journal's main task** is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

## Founder

Publishing house FINANCE and CREDIT  
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610

## Publisher

Informservice, Ltd.  
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610

## Editorial

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610  
E-mail: [post@fin-izdat.ru](mailto:post@fin-izdat.ru)  
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**  
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**  
Chief Strategy Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

## Deputy Editors

**Sergei N. Golda**, Moscow, Russian Federation  
**Svetlana V. Kozmenkova**, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Olga V. Yakovleva**, Moscow, Russian Federation

## Editorial Council

**Rolik A. Alborov**, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation  
**Aleksei N. Bobryshev**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
**Viktor G. Get'man**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation  
**Nikolai I. Danilenko**, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation  
**Tat'yana Yu. Druzhilovskaya**, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Guzaliya S. Klychova**, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation  
**Elena I. Kostyukova**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
**Svetlana V. Pankova**, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation  
**Viktor S. Plotnikov**, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation  
**Tat'yana Yu. Serebryakova**, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Chuvash Republic, Russian Federation  
**Mariya A. Shtefan**, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**

Translation and Editing **Olga V. Yakovleva**, **Irina M. Komarova**  
Design **Sergey V. Golosovskiy**

Content Managers **Elena I. Popova**, **Valentina I. Romanova**  
Quality Management **Andrey V. Bazhanov**, **Elena I. Popova**  
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva**, **Viktor A. Nerushev**  
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Printed by KTK, Ltd., 141290, ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation  
Telephone: +7 496 588 0866  
Published December 27, 2016. Circulation 1 170

## Subscription

Ural-Press Agency  
Rospechat Agency  
Press of Russia Union Catalogue

## Online version

EBSCOhost™ databases  
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>  
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

## CONTENTS

### THEORY OF ACCOUNTING

*Lebedev K.N.* The role of accounting data in management: Past, present and future 2

*Budovich Yu.I.* Do accounting and national accounting have a general theory? 21

### NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

*Sapozhnikova N.G., Sokolov A.A.* Systematization of information on other revenues and expenses in corporate reporting 39

### ACCOUNTING SYSTEMS ADAPTING

*Kos'ke M.S., Voyutskaya I.V., Mishuchkova Yu.G.* Internal control in ensuring reliability and minimization of risk of misstatement in financial statements 50

## РОЛЬ ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В УПРАВЛЕНИИ НА ПРЕДПРИЯТИИ: ПРОШЛОЕ, НАСТОЯЩЕЕ И БУДУЩЕЕ

Константин Николаевич ЛЕБЕДЕВ

доктор экономических наук, профессор кафедры макроэкономического регулирования,  
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация  
KNLebedev@fa.ru

### История статьи:

Принята 26.04.2016  
Принята в доработанном  
виде 20.05.2016  
Одобрена 10.08.2016

УДК 338.24.01

JEL: A12, M40, M41

### Аннотация

**Предмет.** Предметом исследования является совершенствование бухгалтерского учета на предприятии.

**Цели.** Целью исследования выступает обоснование отказа от формирования в бухгалтерском учете тех сведений, которые не нужны для управления на предприятии, в том числе для определения величины налогов и составления отчетности. Для достижения этой цели были решены следующие задачи: показать отсутствие необходимости ведения отдельного учета НДС для определения величины налога, причитающегося к уплате, учета постоянных и временных разниц в связи с различиями в бухгалтерском и налоговом учете прибыли, а также самого существования двойного учета прибыли; показать отсутствие необходимости ведения стоимостного учета деятельности производственных подразделений предприятия; показать исторически переходящий характер практики учета, в связи с чем учет, необходимый для управления на предприятии в одну эпоху, оказывается невостребованным в другую.

**Методология.** В ходе исследования применялся, прежде всего, эволюционный подход, так как в статье рассматривается эволюция потребности в бухгалтерских данных для управления на предприятии за последние сто лет. Также применялся метод единства логического и исторического, поскольку теоретические выводы, полученные в работе, подтверждались историческими справками.

**Результаты.** В работе установлено, что предприятие, если это позволит регулирующий орган, может легко отказаться от отдельного учета НДС, учета постоянных и временных разниц, стоимостного учета деятельности производственных подразделений предприятия, и при этом управление на предприятии и сам бухгалтерский учет ничего не потеряют в информационном плане. Результаты исследования могут быть использованы для совершенствования бухгалтерского учета на предприятиях, совершенствования системы государственного регулирования бухгалтерской деятельности в стране, а также в качестве основы для дальнейших исследований по оптимизации учета в соответствующем направлении.

**Выводы.** Практика, теория и регулирующий орган бухгалтерского учета демонстрируют несклонность учитывать изменения в среде деятельности предприятия, приводящие к изменению потребности в бухгалтерских данных со стороны менеджеров предприятия. Непосредственное влияние на потребность последних в данных о бухгалтерской себестоимости оказывает стабильность себестоимости, определяемая одновременным действием ряда факторов, проблемы с которыми возникли с началом Первой мировой войны.

**Ключевые слова:** НДС, постоянная разница, временная разница, учет производства, бухгалтерские данные

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

От правильного ответа на вопрос, какие данные, формируемые в бухгалтерском учете предприятия, реально необходимы его менеджерам, зависит эффективность работы бухгалтерии. Только после получения соответствующего ответа бухгалтерский учет может быть налажен таким образом, чтобы в нем подсчитывались исключительно те данные, которые нужны для управления на предприятии (и, конечно же, данные, входящие в официальную отчетность), а также «промежуточные» данные, необходимые для их получения. Важным условием организации бухгалтерского учета на предприятии в

соответствии с таким подходом, очевидно, является дерегулирование бухгалтерского учета, создающее для предприятия возможность отказаться от формирования в бухгалтерском учете данных, в которых нет необходимости при управлении предприятием.

В настоящее время весьма распространенным мнением о важности бухгалтерских данных для управления на предприятии является мнение, согласно которому бухгалтерский учет нужен только для подсчета налогов (в широком смысле). Как пишут Я.В. Соколов и М.Л. Пятов в работе «Бухгалтерский учет для руководителя» (2008), «...менеджер, как и бухгалтер, убежден, что **все, ради чего работает бухгалтерия**, – это налоги» [1]. В связи с этим посмотрим, не формируются ли в бухгалтерском учете данные, в которых нет необходимости при расчете налогов.

Наверное, многие из пожилых ученых в области бухгалтерского учета и самих бухгалтеров когда-то обратили внимание на то, как «потолстел» типичный учебник по бухгалтерскому учету после введения в нашей стране налога на добавленную стоимость. В бухгалтерском учете его введение обернулось существенным усложнением учета в виде отдельного учета так называемого НДС по приобретенным и реализованным ценностям в разрезе отдельных покупок и продаж, что естественно отразилось на «толщине» учебников. Наверное, обратили внимание и на то, что отдельный учет НДС усложнил само освоение бухгалтерской профессии. Из-за дополнительных проводок по дебету и кредиту счетов 19 «НДС по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по НДС») отвлекается внимание от картины учета движения собственно материальных ценностей. Необходимо ответить на вопрос: нужен ли отдельный учет НДС для определения суммы налога на добавленную стоимость?

Может быть, сомнения в рациональности данной системы учета усилятся от уяснения того факта, что все, что учитывается на счете 19, не имеет никакого отношения к налогу на

добавленную стоимость. Какое отношение к данному налогу имеет, например, сумма, отражаемая по дебету счета 19 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»? Какое отношение к понятию «налог» имеет сумма, отражаемая по дебету счета 90 «Продажи» (субсчет «НДС»), с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «НДС»? Предприятие не может платить налоги поставщикам и подрядчикам; налоги могут уплачиваться только государству. С другой стороны, предприятие не может получать налоги от своих покупателей и заказчиков, так как оно не является государством. Уже только один этот факт говорит о том, что соответствующий учет не обоснован.

Для подсчета НДС нет необходимости в отдельном учете НДС. Чтобы подсчитать «добавленную стоимость» (дано в кавычках, потому что в действительности это не она – см. ниже), с которой берется соответствующий налог, необходим лишь бухгалтерский расчет. Нужно взять из бухгалтерского учета данные о реализации (как это делалось для подсчета величины налога на рекламу и других налогов, исчислявшихся от объема реализации) и данные о приобретении материальных ценностей, вычислить разницу и умножить ее на коэффициент «ставка НДС / (100 + ставка НДС), который при ставке НДС 18% равен 0,1525. В связи с этим также отметим, что то, что именуется «ставка НДС», таковой вовсе не является.

Сравним два варианта учета и вычислим «выигрыш» бухгалтера от отказа от отдельного учета НДС. Пусть в течение месяца организация приобрела материалов (включая услуги производственного характера) на сумму 177 руб. (150+18% НДС) и реализовала товаров на сумму 236 руб. (200+18% НДС). Разница между объемами реализации и приобретения материалов равна 59 руб. (236–177). Объем налога, исчисленный с этой разницы, составляет 9 руб. (59\*0,1525). Все приобретенные материалы израсходованы в производстве, незавершенное производство и запасы готовой продукции отсутствуют. Других издержек, кроме затрат на материалы,

предприятие не несло (средства труда арендованы, все остальное – на аутсорсинге). Действующий порядок учета потребует отразить эту деятельность следующими проводками:

1. Д-т счета 10 – К-т счета 60 – 150 руб.
2. Д-т счета 19 – К-т счета 60 – 27 руб.
3. Д-т счета 68 – К-т счета 19 – 27 руб.
4. Д-т счета 20 – К-т счета 10 – 150 руб.
5. Д-т счета 43 – К-т счета 20 – 150 руб.
6. Д-т счета 62 – К-т счета 90 – 236 руб.
7. Д-т счета 90 – К-т счета 43 – 150 руб.
8. Д-т счета 90 – К-т счета 68 – 36 руб.
9. Д-т счета 90 – К-т счета 99 – 50 руб.

Из них – три проводки, связанные с учетом НДС. Сумма налога, подлежащего уплате, равна сальдо по счету 68, т.е. 9 руб. (36–27).

Альтернативная схема учета выглядит следующим образом:

1. Д-т счета 10 – К-т счета 60 – 177 руб.
2. Д-т счета 20 – К-т счета 10 – 177 руб.
3. Д-т счета 43 – К-т счета 20 – 177 руб.
4. Д-т счета 62 – К-т счета 90 – 236 руб.
5. Д-т счета 90 – К-т счета 43 – 177 руб.
6. Д-т счета 90 – К-т счета 99 – 59 руб.
7. Д-т счета 99 – К-т счета 68 – 9 руб.

Представлена только одна проводка по начислению НДС.

В том случае, если в течение месяца материалы закупались один раз, и готовая продукция реализовывалась один раз, бухгалтер получит выигрыш только в две проводки (3–1). Но выигрыш бухгалтера от альтернативной схемы учета определяется, прежде всего, тем, что по ней делается лишь одна запись по начислению налога за весь отчетный период при любом количестве произведенных закупок материалов и любом

количестве произведенных продаж. Если таковых в течение месяца было по две, то выигрыш составит уже 5 проводок (6–1), по три – то 8 проводок (9–1) и т.д. Очевидно, что выигрыш бухгалтера будет огромным и в том случае, если регулятор отменит совершенно ненужный счет 19.

В данном случае рассматривалась экономия только на бухгалтерских записях. Однако не менее значительным является выигрыш от отсутствия необходимости рассчитывать и выделять в счетах суммы НДС. Достаточно лишь делать в них отметки, обозначающие необходимость учета соответствующих сумм при подсчете НДС, подлежащего уплате или возмещению. Таким образом, эффект от соответствующего упрощения учета далеко не сводится к сокращению количества проводок, хотя последнее является наиболее наглядным критерием эффективности и, следовательно, наиболее убедительным доказательством необходимости оптимизации учета. Это было продемонстрировано в работе автора настоящей статьи «Отказ от ведения дополнительных счетов как путь повышения эффективности бухгалтерского учета» (2015)<sup>1</sup>.

Убедить в необходимости отказа от отдельного учета НДС поможет и выяснение идеологических оснований соответствующего учета, которые как раз и стоят за «налогами», выделяемыми в выставляемых/оплачиваемых счетах. НДС – самый «молодой» налог. Считается, что он был разработан во Франции в 1954 г. НДС предназначался, что хорошо видно из его названия, для эффективной замены налога на прибыль и налога на доходы физических лиц, уклонение от уплаты которых тогда достигло угрожающих для устойчивости государств масштабов. Эффективность НДС как раз и обусловлена тем, что для его подсчета не нужно пользоваться данными бухгалтерского учета, его уплата легко контролируется.

Из приведенной «альтернативной» схемы учета видно, что введение соответствующего

<sup>1</sup> Лебедев К.Н. Отказ от ведения дополнительных счетов как путь повышения эффективности бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 45. С. 56–59.

налога «нормальным» способом означает вычет из прибыли предприятия. Буржуазные правительства, реально обслуживающие интересы бизнеса, для минимизации влияния НДС на прибыль предприятий вводят его путем увеличения на соответствующую сумму цен на товары, т.е. предлагая добавить к сумме счетов сумму «налога». Таким образом, бремя его уплаты перекладывается на население. Этот антинародный способ введения НДС и отражен в схеме его учета, разработанной регулятором и стоящими за ним учеными в области бухгалтерского учета. Обратим внимание на то, что именно такой способ взимания превращает НДС в косвенный налог, в связи с чем название этого налога (налог на добавленную стоимость есть налог на сумму прибыли предприятия и начисленной на предприятии оплаты труда) перестает соответствовать его сущности.

Дополнительно заметим, что отдельный учет НДС противоречит принципам бухгалтерского учета, которые декларируются самим регулятором, например, требованию последнего об учете приобретаемых материально-производственных запасов по фактическим расходам на их приобретение. Отдельный учет НДС занижает их стоимость. Если регулятор настаивает на том, что такой учет способствует объективной оценке стоимости материалов, то пусть введет такой же отдельный учет акцизов по приобретаемым подакцизным материалам, таможенных пошлин по импортированным материалам и т.д. с отнесением их на финансовые результаты предприятия.

Автор настоящей статьи, подняв вопрос о том, насколько названия счетов в Плане счетов не передают характер учитываемых на них операций, создавая «лишние» проблемы студентам, бухгалтерам и др., предлагал переименовать НДС в названиях бухгалтерских счетов (субсчетов) в «Налоговые суммы для подсчета НДС»<sup>2</sup>. Но это было бы полумерой, учитывая то, что получаемая на основе этих сумм налоговая

база вовсе не является добавленной стоимостью предприятия, в связи с чем включение в названия счетов НДС способствует еще большей путанице понятий. Добавленная стоимость равна разнице между выпуском предприятия (реализация плюс прирост запасов незавершенного производства и готовой продукции) и объемом потребления им материальных ценностей (приобретение минус прирост их запасов). Таким образом, соответствующий налог следовало бы назвать тем, чем он действительно является, а именно «Налогом на разницу между продажами и закупками».

Кстати, для определения объема реализации для подсчета НДС нет необходимости вести счет 90 «Продажи». Объем реализации может быть определен по данным счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Для выявления же результатов от реализации счет 90 также не нужен, поскольку их можно получить со счетов по учету реализуемых товаров, например со счета 43 «Готовая продукция». Это было показано в уже упомянутой работе «Отказ от ведения дополнительных счетов как путь повышения эффективности бухгалтерского учета» (2015)<sup>3</sup>.

Что самое интересное, даже при отдельном учете НДС ведение бухгалтерского учета может быть существенно облегчено за счет экономии на бухгалтерских записях, когда проводки по учету НДС делаются не по каждой покупке и продаже, а на основе бухгалтерского расчета по общим суммам полученного и уплаченного НДС. Следовательно, для подсчета налога к уплате или возмещению можно обойтись всего двумя соответствующими проводками. Таким образом, даже сам отдельный учет НДС в нашей стране является неоправданно усложненным.

Разумеется, принятый в российском учете порядок отдельного учета НДС оправдывается западным «опытом». Данный порядок

<sup>2</sup> Лебедев К.Н. Проблемы действующей номенклатуры счетов бухгалтерского учета // Все для бухгалтера. 2015. № 3. С. 41.

<sup>3</sup> Лебедев К.Н. Отказ от ведения дополнительных счетов как путь повышения эффективности бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 45. С. 59.

действует, например, в Великобритании, что видно из книги английского ученого Э. Райса «Разоблачение тайн бухгалтерского учета. Как разобраться в бухгалтерской отчетности и в финансовом анализе» (2006). В ней приводится такой пример: «Если Wingate продает партию товара за 1 тыс. ф. ст., она должна добавить к этой сумме НДС по ставке 15%, в результате чего общая цена партии товара составит 1 150 ф. ст. ... Как видите (успокаивает читателя-бизнесмена Э. Райс. – прим. автора), НДС не оказывает никакого воздействия на нераспределенную прибыль. НДС взимают с покупателя, но мы сразу увеличиваем наши обязательства перед Управлением таможенных пошлин и акцизов на ту же самую сумму. ... Когда вы делаете покупки, с вас взимают НДС. НДС-составляющая каждой покупки уменьшает ваши обязательства перед Управлением таможенных пошлин и акцизов и не сказывается на величине нераспределенной прибыли» [2]. Однако использование западного опыта для оправдания действующей системы учета НДС показывает свою избирательность. Так, в английском учете, как следует из книги Э. Райса, не применяется счет типа «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Соответствующая ему позиция отсутствует в балансе компании и пояснениях к нему [2, с. 325–332]. Впрочем, главное состоит в том, что в странах Евросоюза, по крайней мере, в некоторых из них, рассмотренная схема отдельного учета НДС **не является обязательной**. Вот что, разбирая международный опыт, пишет об учете НДС в Эстонии украинский ученый О.И. Малышкин в книге «Аудит налогов в Украине» (2008): «Что касается реестров учета по НДС, ни налоговым законодательством Эстонии, ни другими нормативными актами правительства формы таких реестров не регламентируются (как это имеет место в Украине или в России). Это является прерогативой самого налогоплательщика и определяется им в учетной политике... На практике бухгалтеры предприятий Эстонии используют **реестры документов на суммы налогового обязательства и налогового кредита** или

ведут книги продаж и закупок в рамках бухгалтерского счета «Расчеты с бюджетом» [3].

Для чего нужно в счетах бухгалтерского учета отражать отдельные переплаты и недоплаты налога на прибыль, вытекающие из различий в бухгалтерском и налоговом учете прибыли? Приходится не только делать дополнительные «налоговые» проводки, корректирующие величину начисленного «бухгалтерского» налога, но и подсчитывать итоговую сумму причитающегося к уплате налога. Не проще ли определить величину причитающегося к уплате в бюджет налога на прибыль в бухгалтерском расчете и сделать единственную проводку по начислению соответствующей задолженности перед бюджетом (или две – в случае возникновения временных разниц)? От этого упрощения никто не потеряет – в бухгалтерском учете сохранится вся информация о возникших постоянных и временных разницах. Более того, эта информация примет более удобный формат для лица, желающего ознакомиться с последствиями для предприятия от различий между бухгалтерским и налоговым учетом прибыли, если они будут иметь место, – в виде одного документа (бухгалтерской справки), включающего сведения обо всех возникших разницах.

Ответить на вопрос, поставленный в начале предыдущего абзаца, наверное, так же сложно, как и ответить на вопрос о том, для чего вообще нужен отдельный налоговый учет. Ведь даже в случае стремления государства ограничить какие-то виды расходов предприятия (на рекламу, командировочные и др.) в «обычном» бухгалтерском учете может быть предусмотрена система их накопления и распределения с отнесением сверхнормативной части на чистую прибыль предприятия, тем более что МСФО это не запрещают. Соответствуют идее «отдельного» учета на счетах бухгалтерского учета разниц по налогу на прибыль и предусмотренные для такого учета счета, а именно счета 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства». Ученые в области бухгалтерского учета, на словах поддерживающие лозунг «бухучет –



менеджерам», на деле предпринимая все, чтобы отвлечь управление на предприятии от бухгалтерского учета. Они сделали учет соответствующих разниц не один раз, а трижды непонятным.

Во-первых, указанным счетам были присвоены названия, не соответствующие отражаемому на них операциям. **Налоговые** активы и обязательства выявляются на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» в виде дебетовых или кредитовых остатков по его субсчетам и по счету в целом. На счетах же 09 и 77 учитываются убытки и прибыли предприятия, возникающие в связи с различиями в бухгалтерском и налоговом подсчете прибыли. Как было показано в работе автора настоящей статьи «Группировка счетов бухгалтерского учета по назначению: сущность и явление» (2015), счета 09 «Отложенные налоговые активы» и 77 «Отложенные налоговые обязательства», на которых, можно условно сказать, по приходу отражается фактически начисленный налог (на прибыль), а по расходу – плановый, представляют собой дополнительные счета к счету 99 «Прибыли и убытки», возникающие в связи с учетом имущества по двум ценам<sup>4</sup>.

Во-вторых, счетов с соответствующими названиями в принципе не должно существовать по двум причинам. Первая причина состоит в том, что налоговые активы и обязательства, как было рассмотрено ранее, характеризуют сальдо счетов, в то время как в названиях счетов должны содержаться виды учитываемого на них имущества, что было доказано в работе автора настоящей статьи «Проблемы действующей номенклатуры счетов бухгалтерского учета» (2015)<sup>5</sup>. Вторая причина состоит в том, что **отложенной** дебиторской и кредиторской задолженности не существует. Существует лишь просроченная дебиторская и кредиторская задолженность.

<sup>4</sup> Лебедев К.Н. Группировка счетов бухгалтерского учета по назначению: сущность и явление // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 18. С. 4–5.

<sup>5</sup> Лебедев К.Н. Проблемы действующей номенклатуры счетов бухгалтерского учета // Все для бухгалтера. 2015. № 3. С. 37–39.

В-третьих, счета, которые реально являются счетами по учету финансовых результатов, т.е. должны входить в раздел VIII Плана счетов, отнесены регулятором к счетам по учету внеоборотных активов, раздел I, и расчетов, раздел VI, соответственно.

За рассмотренным отдельным налоговым учетом в России и его терминологией опять скрывается западный опыт, прежде всего англо-американский. Как пишет Э. Райс в своей книге, «... налогооблагаемая прибыль обычно отличается от прибыли до вычета налогов. Зачастую это происходит потому, что Налоговое управление делает корректировки, которые хотя и снижают налогооблагаемую прибыль в текущем году, увеличивают ее в последующие годы. ... В таких случаях компании принимают во внимание тот факт, что им, возможно, когда-нибудь (может быть, через несколько лет) придется уплачивать этот дополнительный налог, отражая в отчетности обязательство перед налоговыми органами. Это обязательство называется отсроченным налогом. Вы найдете отсроченный налог в балансе под рубрикой «Долгосрочные обязательства» [2, с. 168–169]. Как ясно, например, из книги американского профессора Р.Н. Энтони «Основы бухгалтерского учета» (1992), отдельный налоговый учет ведется в США: «Если при расчете налогооблагаемой прибыли на предприятии используют метод ускоренной амортизации, а при расчете бухгалтерской прибыли – метод прямолинейной амортизации, налогооблагаемая прибыль в первые годы будет меньше, чем бухгалтерская прибыль... Разность между фактически уплаченной величиной налога на прибыль и расходами на уплату налога на прибыль носит название «Отсроченный налог на прибыль». В балансе строка, по которой показывается эта величина, включается в раздел «Обязательства» [4]. Но и здесь копирование западного учетного опыта является избирательным. Отдельного налогового учета нет, например, во Франции, как это можно понять из статьи Я.В. Соколова и М.В. Семеновой «Бухгалтерский учет во Франции» (2000): «Налоги. По индивидуальным счетам отложенные налоги не учитываются, налогооблагаемая

прибыль и прибыль, заявленная акционерам, совпадают» [5].

Важно отметить, что доставляющее много хлопот практическому бухгалтерскому учету стремление налогового регулятора регламентировать бухгалтерский учет может быть полностью исключено путем «отвязки» подсчета налогов, прежде всего налога на прибыль, от данных бухгалтерского учета. Фактически шаг к такой отвязке уже сделан путем обращения к практике упрощенного налогообложения, когда единый налог взимается, например, от величины доходов, в связи с чем для его подсчета нет необходимости использовать данные бухгалтерского учета. Ведь какая-то часть этого налога заменяет налог на прибыль, что наводит на мысль о возможности исчисления налога на прибыль без подсчета величины прибыли! Так, в царской России размер промыслового налога устанавливался в фиксированных суммах в зависимости от класса местности, в которой находилось предприятие (столицы плюс еще 4 класса местностей), отражавшего уровень ее экономического развития, и разряда предприятия (8 разрядов), отражавшего его размеры. Разряд же предприятия устанавливался на основе показателей оперативного учета. Для торговых предприятий это были, главным образом, стоимостные показатели, например объемы закупок для перепродажи, ставка арендной платы или род деятельности, например, оптовые склады вина и спирта. Для промышленных предприятий это были натурально-трудовые показатели, прежде всего количество рабочих и объем производства в пудах, ведрах и т.д. Кроме того, велся Табель учета доходности промышленных предприятий и промыслов по их внешним признакам, разработанный Департаментом Торговли и Мануфактур [6]. Для подсчета промыслового налога не было необходимости вести бухгалтерский учет, и это оберегало последний от регулирования с целью подсчета налога. Возможно, к этому приведет соответствующая оптимизация налогообложения в нашей стране в будущем.

Выше шла речь о формируемых в бухгалтерском учете данных, в которых нет необходимости для подсчета причитающихся к уплате налогов.

В бухгалтерском учете формируется масса других данных, которые никогда и никем не используются. Регулятор требует стоимостного учета деятельности вспомогательных производств (в широком смысле), т.е. в бухгалтерском учете формируются стоимостные данные о выпущенных и переданных продуктах, полученных ими от других вспомогательных производств. Как записано в инструкции по применению счета 23 «Вспомогательные производства» в Плана счетов, «в частности, этот счет используется для учета затрат производств, обеспечивающих: обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.); транспортное обслуживание; ремонт основных средств...» и т.д.<sup>6</sup>

Данные о стоимости (и, следовательно, о себестоимости) продуктов, выпущенных и переданных вспомогательными производствами (если только они не продаются на сторону), и полученных ими от других вспомогательных производств не используются. Что касается потребности в них со стороны руководства вспомогательных производств, то стоимостное отражение работы вспомогательных производств вообще не используется их руководством при управлении. Стоимостные планы производства и выпуска продуктов, включая планы по их себестоимости, равно как и стоимостные планы снабжения, соответствующим подразделениям не устанавливаются, за выполнение этих планов их руководство не отчитывается и, следовательно, соответствующей отчетностью не пользуется. Управление работой вспомогательных производств со стороны их руководства основывается на натурально-трудовом отражении их работы. То же касается и руководства основных производств и центральных складов сырья, материалов и

<sup>6</sup> План счетов бухгалтерского учета. М.: ИНФРА-М, 2005. 128 с.