

## 2.7. НЕКОТОРЫЕ ПРОТИВОРЕЧИЯ В РОССИЙСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ, ВОЗНИКАЮЩИЕ ПРИ РАЗРАБОТКЕ УЧЕТНОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ И НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ ПРЕДПРИЯТИЯ (НА ПРИМЕРЕ ПРЕДПРИЯТИЯ, ЗАНЯТОГО В СФЕРЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ ТЕХНОЛОГИЙ)

Девятков И.В., аспирант кафедры учета, анализа и аудита экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова

В статье рассматриваются противоречия между бухгалтерским и налоговым учетом с которыми сталкиваются предприятия, занятые в сфере информационных технологий, при разработке учетной бухгалтерской и налоговой политики. Предложены варианты разработки учетной политики с учетом инновационной специфики предприятий, занятых в сфере информационных технологий. В статье приводится сравнительный анализ вариантов бухгалтерской учетной политики применительно к РСБУ и МСФО, а также предложены авторские рекомендации.

### ВВЕДЕНИЕ

Одним из главных этапов формирования стратегии операционной деятельности компании является разработка учетной бухгалтерской и налоговой политики.

Адекватно разработанная учетная налоговая политика (несмотря на ее слабую гибкость по сравнению с бухгалтерским учетом) поможет менеджменту спланировать будущие налоговые платежи, а значит будущие денежные потоки, и даже оптимизировать налоговые расходы, так как для компаний, связанных с инновационным бизнесом существует ряд налоговых преференций. В свою очередь, правильно выбранные варианты бухгалтерского учета внеоборотных и оборотных активов, а также расходов и доходов, помогут предприятию аккумулировать собственные источники финансирования активов и расходов за счет прибыли, резервного и добавочного капитала.

### ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

Налоговая политика должна разрабатываться исходя из норм налогового законодательства, которые в основном регулируются Налоговым Кодексом РФ [1]. Бухгалтерский учет объектов основных средств регулируется ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [2].

Организация, занятая в сфере информационных технологий, как и любая другая организация, должна установить расходы формирующие первоначальную стоимость основных средств. К таким расходам могут быть отнесены все фактические затраты связанные с приобретением основных средств, включая расходы по кредитам (процентам), непосредственно полученным для приобретения основных средств.

Также как и нематериальные активы (НМА), организация может переоценивать остаточную стоимость объектов основных средств. Делать это необходимо ежегодно для группы объектов основных средств (т.е. можно выбрать одну или несколько групп основных средств, по которым будет производиться переоценка). При этом, ПБУ 6/01 не дает отсылку на междуна-

родные стандарты при определении признаков обесценения [2].

Суммы прироста/уценки первоначальной стоимости переоцененных объектов и накопленной амортизации относятся на добавочный капитал организации.

Организации следует установить нормы амортизации основных средств. При этом отдельно приобретенных до 1 января 2002 г., и после 1 января 2002 года, так как после введения Налогового Кодекса организациям дали право устанавливать нормы амортизационных отчислений, исходя из сроков, установленных для налогового учета [1]. Ниже приведено рекомендуемое раскрытие сроков полезного использования основных средств в пояснительной записке организации информационно-технологической сферы.

Таблица 1

СРОКИ ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Группа основных средств	Сроки полезного использования (число лет) объектов, принятых на баланс	
	До 1.01.2002	С 1.01.2002
Транспортные средства	7-10	6-8
Компьютерная техника	5	4
Прочие	3-10	2-8

Доходы и потери от выбытия основных средств, как правило, отражаются в отчете о прибылях и убытках в составе прочих доходов и расходов.

В отчетности основные средства показываются по первоначальной (за исключением машин и оборудования) стоимости за минусом сумм амортизации, накопленной за все время эксплуатации.

Как правило, если организация создана после 01.01.2002 года, то налоговый учет в части определения амортизации по налогу на прибыль не отличается от бухгалтерского, так как организации применяют Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002г. №1, которая и была разработана для целей налогового учета [3]. Однако, первоначальная стоимость объекта основного средства, сформированная для бухгалтерского и налогового учета, может отличаться. Так, в целях расчета по налогу на прибыль в первоначальную стоимость актива не включаются некоторые расходы, которые могут быть включены в бухгалтерском учете (суммовые разницы, расходы по страхованию на время перевозки, платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество, а также любые расходы, по которым отсутствуют надлежаще оформленные документы с точки зрения налогового учета).

### Нематериальные активы

Налоговая политика в части нематериальных активов также регулируется Налоговым Кодексом РФ [1].

Бухгалтерский же учет нематериальных активов регулируется Положением по учету нематериальных активов (ПБУ 14/2007) [4]

При разработке налоговой политики для нематериальных активов (НМА) следует учесть разницы, которые могут образоваться между бухгалтерским и налоговым учетом в результате:

- различий в составе расходов, включающихся в первоначальную стоимость актива;
- в установлении сроков амортизации, особенно для НМА, по которым невозможно определить полезный срок использования актива. Так, в налоговом учете по таким активам максимальный срок использования актива может быть установлен в пределах 10 лет, а в бухгалтерском учете возможно вообще не начислять амортизацию, пока полезный срок актива не будет установлен;
- различий в способе начисления амортизации - в налоговом учете предусмотрен линейный и нелинейный способ, в бухгалтерском – линейный, способ уменьшаемого остатка и пропорционально объему продукции (работ).

## Доходы

Доходы – основной источник получения прибыли в коммерческой организации. Правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций регулируются ПБУ 9/99 «Доходы организации»[5].

Для компаний, выполняющих работы по подрядным заказам (например, разработка, установка и внедрение комплексных информационных систем), как правило, выручка будет определяться и признаваться на дату выполнения работ, оказания услуг.

В отличие от российских стандартов бухгалтерского учета в МСФО (IAS)18 предусмотрен специальный порядок признания выручки от доходов по многокомпонентным контрактам и по долгосрочным контрактам [6]. Данные виды контрактов часто встречаются в компаниях.

Например, компания заключила контракт с заказчиком на разработку специального программного обеспечения, поставку оборудования, установку ПО и оборудования, обучение сотрудников и запуск всей системы с последующим информационным и техническим сопровождением. В этом случае в одном контракте предусмотрено выполнение работ (разработка ПО, установка системы, монтаж оборудования), оказание услуг (информационная и тех. поддержка, обучение сопровождение, продажа прав (создание и дальнейшая реализация ПО), продажа товаров (поставка оборудования). В контракте установлено, что обязательства подрядчика будут считаться исполненными после двустороннего подписания акта выполненных работ (этапов работ); а обязательства по поставке оборудования будет считаться исполненным на дату принятия товара и подписания товарной накладной грузополучателем. При этом, стоимость контракта указана общей (либо по этапам). В этом случае, в российском учете выручка и себестоимость, как правило, будут признаны, в общей (контрактной) сумме на дату подписания двустороннего акта. Таким образом, для оценки рентабельности отдельных видов работ, услуг, реализации товаров менеджменту потребуется дополнительная информация.

В отличие от РСБУ в данном случае в МСФО необходимо будет признавать выручку по мере исполнения (готовности) каждого компонента контракта (поставка оборудования, передача прав на ПО, оказание услуг по монтажу и пр.). Кроме того выручка по каждому компоненту должна быть оценена по справедливой стоимости [6].

Рассмотрим на вышеприведенном примере признание выручки по долгосрочным контрактам, если сделать допущение, что срок выполнения контракта длится более чем 1 отчетный год.

В этом случае, в российском учете выручка по всему контракту будет признана на дату двустороннего под-

писания акта приемки-сдачи выполненных работ, услуг (финального или по этапам). Т.е. возможен случай, когда работы по контракту будут осуществляться в течение всего отчетного периода (года), расходы аккумулироваться на счетах учета затрат, а выручка будет признана только в следующем отчетном периоде.

Для равномерного признания выручки в МСФО 18 предусмотрено специально положение о признании выручки по долгосрочным контрактам [6].

Признание выручки по долгосрочным контрактам производится в зависимости от уровня предсказуемости размера окончательного финансового результата, и предусматривает три варианта расчета выручки:

1. Если по контракту предполагается получение прибыли, то выручка признается по мере готовности;
2. Предполагаемая безубыточность – признание выручки только в пределах возмещения затрат;
3. Предполагаемые убытки – отсутствие признания выручки (признание всей суммы невозмещаемых затрат в качестве расхода).

В этом случае, автор рекомендует проводить тщательный анализ экономической эффективности, т.к. данный подход требует точного определения каждой стадии завершения сделки, понесенных на тот момент затрат и затрат, необходимых для завершения сделки.

## ОБЕСПЕЧЕНИЯ, ВЫДАННЫЕ ПО СОБСТВЕННЫМ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАМ

Осветим недавние рекомендации Минфина РФ по раскрытию отдельных показателей в бухгалтерской отчетности (от 21.12.2009 и 29.12.2009) [7, 8]. В них даны разъяснения об информации, раскрываемой на забалансовых счетах организаций, в частности по обеспечениям, выданным по собственным обязательствам. Нам представляется это актуальным применительно к инновационным и информационно технологическим компаниям, так как очень часто такие компании, в силу специфики бизнеса, по условиям контрактов с покупателями / заказчиками информационно технологических продуктов выдают обеспечения в виде банковских гарантий, предоплат, залога активов и пр. как гарантии исполнения обязательств по контрактам.

Так организация должна организовать учет выданных обеспечений, чтобы иметь возможность раскрыть следующую информацию:

- характер обязательства, по которому выдано обеспечение,
- наименование организации, в пользу которой выдано обеспечение,
- сумма выданного обеспечения.

В случае если в качестве обеспечения в залог передано имущество, то раскрывается следующая информация:

- факт передачи имущества;
- вид переданного имущества;
- установленные ограничения использования переданного имущества;
- возможности использования переданного имущества для ведения обычной деятельности;
- стоимость переданного имущества в бухгалтерском учете (или информация об условиях определения залоговой цены);
- сумма превышения балансовой стоимости переданного в обеспечение актива над величиной обязательства.

Организация должна раскрыть потенциальные риски в виде возможных сумм штрафов, пеней, неустоек в связи с неисполнением обязательств.

В составе активов, учтенных на балансе организации, могут быть активы, являющиеся предметом зало-

га по закону. Информация о таких активах подлежит обособленному раскрытию.

Требование о раскрытии подобной информации также содержится в международных стандартах финансовой отчетности (например, в МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства, условные активы», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»).

### Литература

1. Налоговый кодекс РФ.
2. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 6/01 «Учет основных средств» (утверждено Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 №26н).
3. Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002г. №1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».
4. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 14/2007 «Учет нематериальных активов» (утверждено Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 №153н).
5. Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 9/99 «Доходы организации» (утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №32н).
6. МСФО 18 «Выручка». Вступил в действие с 01 января 1995.
7. Информационное сообщение Минфина РФ от 21.12.2009 «О раскрытии информации финансовых вложениях организации в годовой бухгалтерской отчетности».
8. Информационное сообщение Минфина РФ от 29.12.2009 «О раскрытии информации о забалансовых статьях годовой бухгалтерской отчетности организации».

### Ключевые слова

Информационные технологии; бухгалтерская политика; налоговая политика; МСФО; РСБУ; основные средства; нематериальные активы; доходы; ПБУ; налоговый кодекс.

*Девятков Иван Владимирович*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В условиях рыночной экономики для российских предприятий занятых в сфере информационных технологий и выходящих на международные рынки, главной целью становится определение стратегии и тактики ведения бизнеса, выбор наиболее эффективных форм и направлений с точки зрения бухгалтерского и налогового учета. Адекватно разработанная учетная и налоговая политика способствует планированию будущих налоговых платежей, а значит будущих денежных потоков, и даже оптимизации налоговых расходов, используя существующие налоговые преференции, предусматриваемые российским законодательством.

Научная новизна и практическая значимость. Статья посвящена рассмотрению противоречий между бухгалтерским и налоговым учетом, с которыми сталкиваются предприятия, занятые в сфере информационных технологий, при разработке учетной бухгалтерской и налоговой политики.

В работе предложены варианты разработки учетной политики с учетом инновационной специфики предприятий, занятых в сфере информационных технологий.

Заключение. Статья аспиранта Девяткова И.В. представляет интерес, как с научной, так и с практической точки зрения и рекомендуется к опубликованию.

*Шеремет А.Д., профессор, д.э.н. зав. Кафедрой учета, анализа и аудита Экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова*

## 2.7. SELECTED CONTRADICTIONS IN RUSSIAN LEGISLATION CONCERNING DEVELOPMENT OF ACCOUNTING AND TAX POLICIES BY AN ENTERPRISE WITH ACTIVITIES IN IT SECTOR

I.V. Devyatov, Graduate Student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Faculty of Economics of M.V. Lomonosov Moscow State University

Contradictions between business and fiscal accounting that must be fulfilled by IT enterprises when developing accounting and fiscal policies are reviewed in the article. Development options on accounting policies with regard to innovation specifics of IT enterprises are proposed. Comparative analysis of accounting policies in connection with IFRS and RFRS had been made; and recommendations has been formulated.

### Literature

1. Tax code of Russian Federation;
2. Russian Accounting Standards (RAS) 6/01 «Accounting of fixed assets» (approved by Order #26n 30.30.2001, Ministry of Finance, Russia);
3. Decree of Government of Russian Federation #1 01.01.2002 «On classification of fixed assets included in amortization groups»;
4. Russian Accounting Standards (RAS) 14/2007 «Accounting of intangible assets» (approved by Order #152n 27.12.2007, Ministry of Finance, Russia);
5. Russian Accounting Standards (RAS) 9/99 «Incomes of organization» (approved by Order #32n 06.05.1999, Ministry of Finance, Russia);
6. IAS 18 «Revenue» 01/01/1995;
7. Information message, Ministry of Finance, Russia 21.12.2009 «On disclosure of information about financial investments of organization in annual accounting report»;
8. Information message, Ministry of Finance, Russia 29.12.2009 «On disclosure of information about off-balance statements in annual accounting report of an organization».

### Keywords

IT; accounting policy; tax policy; IFRS; RFRS; property, plant and equipment; Intangible assets; revenue; IAS; tax code.