

## РЕШЕНИЕ ПРОБЛЕМ УЧЕТА КОНТРАКТОВ КАК ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА С ПОМОЩЬЮ МСФО

*Контракты являются неотъемлемой частью любой хозяйственной деятельности, поэтому и возникает вопрос об их бухгалтерском (налоговом) учете.*

*С проблемой учета контрактов ежедневно сталкиваются предприятия любого профиля.*

*В данной статье даны ответы на основные вопросы, связанные с учетно-аналитическим обеспечением контрактных взаимоотношений, а в частности: является ли письменный контракт первичным учетным документом; если письменный контракт может быть признан в качестве первичного учетного документа, тогда как его именовать для целей учета; если «условия контракта» не являются объектом учета, то какое значение они имеют для целей бухгалтерского (налогового) учета, а также анализа и планирования?*

На каждом этапе общественно-экономического развития государство неизбежно сталкивается с рядом разнообразных, специфических по своей структуре и сущности, проблем.

В настоящее время в условиях формирующегося отечественного рыночного хозяйства все большее количество российских предприятий сталкивается с проблемой международной стандартизации учета. Для нашей страны эта проблема является наиболее острой. Это связано прежде всего с тем, что в настоящее время происходит процесс отказа от «исторической» стоимости и переход к учету по так называемой «справедливой» стоимости.

С переходом к рыночным отношениям возникла необходимость в новых методических подходах к оценке как тактических, так и стратегических решений, учитывающих все многообразие происходящих перемен в деятельности хозяйствующих субъектов.

Контракты являются неотъемлемой частью любой хозяйственной деятельности, поэтому и возникает вопрос об их бухгалтерском (налоговом) учете [2].

С проблемой учета контрактов ежедневно сталкиваются предприятия любого профиля. Солидному предприятию приходится решать эту проблему в полном объеме: как по количеству обрабатываемой информации, так и по сложности ее анализа.

Согласно Федеральному закону РФ «О бухгалтерском учете» объектами бухгалтерского учета являются имущество и обязательства, а также хозяйственные операции, осуществляемые в процессе хозяйственной деятельности (п. 2 ст. 1).

Возникает вопрос: может ли контракт быть признан объектом бухгалтерского учета?

Если рассматривать договор с точки зрения условий договора, то он не может быть объектом бухгалтерского учета, поскольку условия договора не являются имуществом, обязательствами и хозяйственными операциями:

а) условия договора не являются имуществом и не являются обязательствами, поскольку являются простым перечнем прав и обязанностей, а перечень, сам по себе, не может быть ни имуществом, ни обязательствами;

б) условия договора не являются хозяйственными операциями, поскольку перечень прав и обязанностей не является действием, а хозяйственные операции являются действиями.

Если рассматривать договор как действие, то он как раз и является объектом бухгалтерского учета, потому что любое действие хозяйствующего субъекта – это хозяйственная операция, которая подлежит бухгалтерскому учету.

В итоге получается очень интересная ситуация, что объектом учета может быть только один элемент контракта, а именно – действия, совершаемые по контракту, а условия контракта объектом бухгалтерского учета не являются. Следует обратить внимание, условия контракта не могут быть именно объектом учета, ни бухгалтерского, ни налогового, однако они оказывают существенное влияние на конечный финансовый результат.

Тот факт, что бухгалтерскому (налоговому) учету подлежит только один элемент контракта, является ключевым в рассмотрении бухгалтерского (налогового) учета контрактов, поэтому условия контракта, изложенные в письменном контракте, называясь при этом также контрактом, не являются объектом бухгалтерского учета.

Более доступно можно сказать, что сам текст контракта, отпечатанный на бумаге, не является объектом учета.

Однако условия договора, не являясь объектом учета, оказывают очень существенное влияние на порядок бухгалтерского (налогового) учета действий, совершенных по договору.

Понимание того, что в контракте бухгалтерскому учету подлежат только действия, а не условия контракта, предоставляет возможным образом понимать порядок его бухгалтерского (налогового) учета.

Основываясь на вышеизложенном, можно дать ответы на следующие вопросы:

1. Является ли письменный контракт первичным учетным документом?

Нормами п. 1 ст. 9 Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» предусматривается, что все хозяйственные операции, производимые организацией, должны оформляться оправдательными документами – первичными учетными документами, поэтому любые действия, в том числе совершенные по контракту, должны быть оформлены (подтверждены) первичными учетными документами.

Из содержания ст. 9 Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» видно, что первичные учетные документы всегда оформляют уже совершившиеся действия, таким образом действия всегда предшествует первичным учетным документам.

Могут быть случаи, когда первичный учетный документ составляется до момента совершения действия, например выписка накладной для отпуска товара со склада, но это не изменяет правила о том, что первичный учетный документ всегда следует за действием. Отсутствие действия влечет за собой бесполезность первичного учетного документа, пусть даже составленного заранее.

Как было отмечено выше, условия контракта, то есть письменный договор, всегда предшествуют действиям, совершенным во исполнение этого договора.

Существует мнение, что между письменным договором, действиями и первичными учетными документами существует следующая зависимость, согласно которой письменный договор всегда предшествует действиям, а действия всегда предшествуют первичным учетным документам [1].

Однако здесь хотелось бы поспорить. По нашему мнению данное суждение является ошибочным, так как заключению контракта всегда предшествуют транзакционные затраты, которые сами по себе являются действием.

Хотя письменный контракт является документом, который так же, как и первичный учетный документ, подтверждает сведения, необходимые для бухгалтерского (налогового) учета, эти документы не могут быть объединены в одну группу первичных учетных документов, поскольку между этими документами имеется принципиальное различие – письменный контракт обуславливает (предопределяет) результаты учета, а первичные учетные документы только подтверждают эти результаты, не оказывая на них никакого влияния. В этом и заключается строгость различия этих видов документов.

Отсюда следует вывод, что письменный контракт может быть признан в качестве первичного учетного документа только для целей управленческого учета.

2. Если письменный контракт может быть признан в качестве первичного учетного документа, тогда как его именовать для целей бухгалтерского (налогового) учета?

Письменный контракт (договор) – это прежде всего документ, который имеет свободное применение. Договор может применяться для любых целей – для целей гражданского и уголовного права, для арбитражных судов, для других контрагентов и в прочих случаях, в том числе для целей бухгалтерского и налогового учета.

То, что договор имеет свое особое значение для целей бухгалтерского (налогового) учета указывает на то, что ему может быть присвоено какое-то особое наименование, обозначающее его специальное предназначение. Однако для этих целей в бухгалтерском и налоговом праве отсутствуют подходящие термины.

Поэтому самое правильное, по нашему мнению, – это оставить контракту его собственное наименование – «письменный контракт», или просто «контракт», и не смешивать его с наименованием иных документов, сопровождающих (обеспечивающих, подтверждающих) хозяйственную деятельность.

Из этого следует, что контракт как документ имеет равное хождение наряду с первичными учетными документами.

Следует отметить, что отсутствие контракта не является нарушением требований ст. 9 Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» в части отсутствия первичных учетных документов.

3. Если «условия контракта» не являются объектом учета, то какое значение условия контракта имеют для целей бухгалтерского (налогового) учета, а также анализа и планирования?

Ответ на этот вопрос можно найти только в нормах бухгалтерского и налогового права, которые в зависимости от условий договора обуславливают наступление тех или иных правовых последствий (например, признание выручки).

Условия договора оказывают существенное влияние на результаты бухгалтерского (налогового) учета.

Относительно бухгалтерского и налогового учета – все решается содержанием условий контракта, в части определения поступлений, выручки, возникновения дохода [1]. Что же касается управленческого учета, то немаловажным вопросом является решение задач учета транзакционных затрат, а именно их окупаемость и будущая выгода. Содержание условий договора, в свою очередь, определяется только нормами гражданского права.

Свойства условий контракта в бухгалтерском и налоговом праве ничем заменить нельзя, поэтому договор является неотделимым элементом и в бухгалтерском, и в налоговом учете [1].

Необходимо также отметить, что согласно МСФО, контракт – это финансовый инструмент, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент – у другой.

Данное утверждение еще раз подтверждает тот факт, что контракт – это не что иное как объект бухгалтерского учета, которому в настоящее время не уделено, на наш взгляд, должного внимания. И проблема учетно-аналитического его обеспечения остается открытой и нерешенной.

### **Л и т е р а т у р а :**

1. Власов А.Ю. Учет договоров на предприятиях нефтеперерабатывающей отрасли в программе «Илотек Бизнесмен» / А.Ю. Власов // Все для бухгалтера.– 2003. – № 1.– С.23 – 25.

2. Сушкова. И.Н. Система учета договоров [Электронный ресурс] / И.Н. Сушкова < //http://www. [mihailow@kodeks.ru](mailto:mihailow@kodeks.ru).