

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Я. В. Соколов¹

докт. экон. наук, заведующий кафедрой статистики, бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

В. В. Патров²

докт. экон. наук, профессор кафедры статистики, бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В XXI ВЕКЕ: КАК ОН НАЧАЛСЯ В НАШЕЙ СТРАНЕ

XXI в. для нашего учета начался несколько раньше календарного. основополагающие решения были приняты в конце 90-х годов XX в. Главные из них — Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) и новый План счетов. Первые воспроизводят в той или иной степени международные стандарты, второй продолжает наши отечественные традиции, т. е. нужно было и чужое брать, и свое сохранять. Это противоречие до сих пор определяет постоянное метание нашей методологии из стороны в сторону. То мы провозглашаем переход на западные стандарты, то вдруг вспоминаем, что у нас есть свои традиции. Более того, люди, имеющие отношение к регулированию бухгалтерского учета, часто по долгу службы явно ориентируются не на всех, а только на англичан, но с некоторыми уступками традициям, сложившимся в континентальной Европе, а также на ведомственные интересы и, наконец, в ряде случаев на свои амбиции. Все это вместе взятое оказывает серьезнейшее влияние на систему нашего практического учета.

Рассмотрим их последствия для конкретных проявлений в экономической жизни страны.

Учетная политика

Самым ценным завоеванием нового времени является разрешение людям, занимающимся бизнесом, самостоятельно формировать свою учетную политику. Каждый получил право в допустимых пределах увеличивать или уменьшать свои финансовые результаты. Задачи, решаемые учетной политикой, заключаются не в бухгалтерской и коммерческой технике, а в возможности оптимальных для организации методологических приемов. Учетная политика важна не образцами документов и графиками их оборота, а методологией, которую в пределах, разрешенных нормативными документами, выбирает организация, поэтому мы будем говорить только об этих обстоятельствах.

¹ Эл. адрес: bua-stat@rambler.ru.

² Эл. адрес: bua-stat@rambler.ru.

Принципиально новым является п. 12 ПБУ 1/08, где говорится, что учетная политика может изменяться с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения. Пункт 18 ПБУ 1/98 предусматривал изменение учетной политики во всех случаях только с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом ее утверждения. Если раньше упор делался на внутригодовую сопоставимость, то теперь как бы подчеркивается приоритет содержания над формой. А это значит, что в течение отчетного периода можно изменять оценку учитываемых объектов, менять сроки и формы амортизации, начислять резервы и т. п. и тем самым существенно менять результаты хозяйственной деятельности.

В п. 21 ПБУ 1/08 дан четкий перечень показателей, которые следует раскрыть в бухгалтерской отчетности в случае изменения учетной политики. Этот перечень не может быть исчерпывающим, и поэтому согласно своему профессиональному суждению бухгалтер должен отразить в отчетности все *существенные* изменения, даже если они не вошли в перечень. Кроме того, сказано, что, если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

Новым является указание в п. 23 ПБУ 1/08, что в случае если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, следует раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния такого акта на показатели бухгалтерской отчетности за период, в котором начнется его действие.

Согласно п. 21 ПБУ 1/98 требуется отражать последствия изменений учетной политики (кроме последствий изменений, вызванных изменением законодательства или нормативных актов по бухгалтерскому учету) минимум за два года. ПБУ 1/08 в духе международных стандартов предписывает делать такого рода перерасчеты до тех пор, пока это практически возможно. Необыкновенно интересный казус. Вы изменили учетную политику и тем самым сделали несопоставимыми данные со значениями показателей за предыдущие отчетные периоды, поэтому ПБУ и требует пересчитывать отчетность всех предыдущих периодов. Требование фантастическое и нереальное. На самом деле это важно только в случае выполнения следственных действий или для лиц, пишущих диссертации. Предположим, один раз в год меняется учетная политика, а фирма существует 100 лет. Вот и переписывай каждый год отчеты: сначала за 100 лет, потом за 101, потом за 102 два года и т. д. Реальным делом заниматься будет некогда.

Многие изменения в правилах, регулирующих учетную политику, носят формальный характер. Составители ПБУ просто вносят в их тексты необходимые уточнения, приводя в соответствие с Законом «О бухгалтерском учете» положение о том, кто формирует учетную политику организации. Раньше (п. 5 ПБУ 1/98) это была прерогатива главного бухгалтера организации, теперь, спустя 10 лет (п. 4 ПБУ 1/08), введено уточнение: «...или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета...» Это дополнение вытекает из п. 2 ст. 6 Закона «О бухгалтерском учете», где сказано, что бухгалтерский учет может вестись на договорных началах централизованной бухгалтерией, специализированной организацией, бухгалтером-специалистом или лично руководителем организации. И при этом остается неясным: почему ответственность за составление учетной политики возлагается на бухгалтера, а не, скажем, на администрацию хозяйствующих фирм. На самом деле в учетной политике больше всего заинтересованы собственники, и действовать они, естественно, должны через своих управляющих.

Более верно добавление к п. 8 ПБУ 1/98 о том, что в случае отсутствия рассмотрения в нормативных документах предписаний по каким-то конкретным ситуациям решение вопроса должно предусматриваться в учетной политике и при этом можно, но не обязательно должно руководствоваться международными стандартами финансовой отчетности.

Желание большей четкости и запрет на отсебятину

Эта тенденция принимать нормы, а потом устранять противоречия между ними прослеживается в течение всего десятилетия.

В этом отношении характерен п. 2 ПБУ 1/98, в котором перечислялись способы ведения бухгалтерского учета и перечень заканчивался следующими словами: «и иные соответствующие способы и приемы», т. е. перечень был открытым и составитель текста разрешал хозяйствующим субъектам вводить свои способы. Теперь этого разрешения нет. Желание «навести порядок» особенно заметно в редакции п. 4 ПБУ 1/08, где указывается, что при формировании учетной политики утверждаются формы регистров бухгалтерского учета (этого раньше не было) и всех первичных учетных документов. В п. 5 ПБУ 1/98 говорилось об утверждении только тех форм первичных учетных документов, по которым не предусмотрены их типовые формы. Создание типовых и обязательных для исполнения форм и учетных регистров и первичных документов — давняя мечта всех бюрократов. И время от времени они хотели воплотить ее в жизнь. Первые унифицированные регистры и первичные документы были введены в нашем отечестве 14 июня 1834 г. при императоре Николае Павловиче, который любил порядок до безумия. Но его самые жесткие предписания остались втуне.

Авторы этой статьи за свою жизнь были свидетелями многочисленных попыток унифицировать на правительственном уровне и регистры, и первичные документы. (Необходимость этого объяснялась, в частности, требованиями механизации учета.) Но все эти попытки «как подбитые рябчики упали в грязь» (Флобер). Дело в том, что все это — эти мечты об унификации — не что иное, как праздные выдумки. Жизнь слишком многообразна, чтобы на каждый случай можно было выдумывать какие-то единые образцы. Все, что нужно, — это перечень обязательных реквизитов, которые придают первичному документу юридическую силу. Во всяком случае, за 200 лет все подобные попытки унификации проваливалась систематически, и все потому, что авторы забывали наставления Ленина и Дон Кихота. Первый учил, что зуд унификации — это болезнь интеллигентов, а второй замечал, что если закон не выполняется, то виноваты не те, кто его не выполняет, а те, кто такой закон принял.

Отчетность и даты

В ПБУ 7/98 в понимании событий после отчетной даты (СПОД) имело место несоответствие п. 3 и п. 9. В п. 3 говорилось, что к событиям после отчетной даты относятся факты хозяйственной жизни, которые произошли в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности. Эти события и предлагалось отражать в учете за период между отчетной датой и датой утверждения бухгалтерской отчетности. Последняя всегда является более поздней, чем дата ее подписания. В п. 2 ст. 15 Закона «О бухгалтерском учете» сказано, что организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность, как правило, в течение 90 дней по окончании года, а утверждаются годо-

вые отчеты: а) акционерных обществ — за период с марта по июнь (ст. 47 и 48 Закона «Об акционерных обществах»); б) обществ с ограниченной ответственностью — за период с марта по апрель (ст. 33 и 34 Закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»). Получалось, что даже после подписания отчета бухгалтер должен отражать факты, которые могут наступить и о которых он ничего не знает и знать не может.

Для устранения этого несоответствия в ст. 9 ПБУ внесено изменение, согласно которому в годовой бухгалтерской отчетности должны отражаться только события, имеющие место за период от отчетной даты до даты подписания. Во вновь введенном п. 12 сказано, что если в период между датой подписания и датой утверждения бухгалтерской отчетности произошли события, которые могут оказать существенное влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, то последняя информирует об этом лиц, которым была представлена данная бухгалтерская отчетность.

И это самый правильный подход к пониманию финансовой отчетности.

Помимо СПОД следует остановиться на условных фактах хозяйственной жизни. Эта новая категория, заимствованная из МСФО. Она отрывает нашу методологию от великого критерия А. Кетле (1796—1874) — критического момента, на котором столетия зиждилась наша традиция. Если отчет составляется на определенную дату, то он и должен отражать финансовое положение фирмы именно на *эту* дату. Теперь люди Запада говорят: пока отчет составляли и подписывали, данные его устарели, более того, администрация ожидает, что в будущем, уже после его утверждения, могут произойти события, коренным образом меняющие баланс. Люди Запада считают, что это должно быть отражено в отчетности. И вот у нас приказом Минфина России от 20 декабря 2007 г. № 144н внесены изменения в ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности». Эти изменения в основном являются редакционной правкой. Например, из п. 3 изъято положение о том, что ПБУ 8/01 не распространяется на факты хозяйственной жизни, которые могут уменьшить или увеличить экономические выгоды организации, если вероятность возникновения этих фактов не является высокой или очень высокой, поскольку об этом говорится в п. 4 данного Положения.

Более значимым является дополнение п. 15, содержащее указание, что если организация предполагает в будущем существенное изменение покупательной способности валюты Российской Федерации, то величина резерва, который она создает в соответствии с требованиями ПБУ 8/01, подлежит дисконтированию. Изменение величины резерва в результате дисконтирования предлагается отражать в составе прочих расходов. Практическое применение этого дополнения нам представляется весьма сомнительным. Даже крупным специалистам в области финансов и денежного обращения затруднительно прогнозировать «существенное изменение покупательной способности валюты Российской Федерации в будущие отчетные периоды» (тем более на несколько лет, как сказано в ПБУ). На уровне конкретной организации сделать это тем более сложно, поэтому, по нашему мнению, дополнение к п. 15 ПБУ 8/01 носит декларативный характер.

Закон

В основе всех ПБУ лежит теория. Между теорией — тем, что логически *можно* делать, и юриспруденцией — тем, что бухгалтеры *обязаны* делать, с одной стороны, и практикой — тем, что бухгалтеры *на самом деле* делают, с другой, наблюдаются большие расхождения.

В теории утверждается, что бухгалтерский учет может фиксировать: или все обязательства хозяйствующего субъекта, вытекающие из договоров, или выполнение хозяйствующим субъектом обязательств, или обязательства и их исполнение.

В Законе «О бухгалтерском учете» сказано, что бухгалтерский учет «...представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций» (п. 1 ст. 1), значит, закон однозначно требует отражать все обязательства хозяйствующего субъекта, т. е. предписывается первый из теоретических вариантов.

На практике принят второй теоретический вариант. Однако уточнения, которые внесены в ПБУ 15/08, вызывают сомнения, связанные с тем, что, может быть, Минфин, по крайней мере в одном случае, перешел от второго варианта к варианту первому. В самом деле, в п. 3 ПБУ 15/01 говорится: «Основная сумма долга по полученному от заимодавца и (или) кредиту учитывается организацией-заемщиком в соответствии с условиями договора займа или кредитного договора *в сумме фактически поступивших денежных средств или в стоимостной оценке других вещей, предусмотренных договором* (курсив наш. — Я. С., В. П.)». Заметим, что в п. 2 ПБУ 15/08 выделенный текст отсутствует. Видимо, это объясняется тем, что согласно ст. 807 ГК РФ договор займа (кредита) считается заключенным с момента фактической передачи денежных средств или иных вещей. Вместе с ней возникает возможность принципиально иной трактовки данной нормы. Раньше четко указывалось, что речь идет об отражении *исполнения* договора, теперь это уточнение снято, и многие наши коллеги считают, что теперь речь идет об отражении обязательств, возникающих по договорам займа в полном объеме. Это значит, что после заключения договора займа (кредита) на общую сумму заемных средств, указанную в договоре, нужно сделать запись: Д 76 — К 66 (или К 67). После получения займа (кредита) в денежной форме следует дебетовать счета по учету денежных средств (50, 51, 52 и др.) и кредитовать счет 76.

Насколько оправданна эта практика, остается не совсем ясным, ибо четкие указания из текста нормативного документа убраны, а каких-либо пояснений не дано. Тем более что наша практика уже знает случай, когда обязательства отражаются в учете не после фактически совершенной сделки, а на основании заключенного договора. Этот случай связан с формированием уставного капитала не по фактически внесенным в него активам, а по данным учредительного договора, что искусственно формирует дебиторскую задолженность и создает видимость хорошего финансового положения фирмы.

Оценка

Другая теоретическая проблема связана с оценкой. Так, ПБУ 21/08 устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций информации об изменениях оценочных значений. В п. 2 этого Положения дается определение данного показателя — это корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей появление новой информации, которая выполняется исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерском учете. Далее в п. 2 ПБУ 21/08 перечисляются виды оценочных значений (различные резервы, сроки полезного использования активов и др.).

Однако главной проблемой всех переоценок, особенно направленных на изменения в сторону повышения оценок, а такие случаи, как правило, преобладают, является нахождение кредитуемых счетов. Теоретически довольно просто увеличить оценку актива, но согласно принципу двойной записи необходимо на эту же величину кредитовать какой-то пассивный счет, т. е. создать источник собственных средств. Леверидж тотчас возрастает, и финансовое положение в мгновение ока улучшается.

Весь вопрос сводится к тому, относить ли изменения оценки на счета капитала или же на счета доходов и расходов текущего отчетного периода с выходом на счет прибылей и убытков.

Общий смысл подхода сводится к тому, что переоценка внеоборотных активов отражается по счету добавочного капитала, а оборотных — за счет результатных счетов. В таком решении есть сермяжная правда, ибо внеоборотные средства, имея достаточно длительный срок оборачиваемости, в существенно меньшей степени оказывают влияние на финансовые результаты текущего отчетного периода, в то время как оборотные средства, имея достаточно короткий срок оборачиваемости, влияют на текущий финансовый результат значительно больше.

Расходы и затраты

Третьей теоретической проблемой следует признать различие между понятиями «расходы» и «затраты». Определение первого дано в п. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации». Это было для нашего учета определение революционное и до конца не только массами, но и бухгалтерской элитой не понятое: «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации». Таким образом, под расходами официально понимается декапитализация активов, которая относится к финансовым результатам данного отчетного периода.

Отсюда затраты следует трактовать как капитализацию расходов, т. е. выбытие актива и (или) возникновение обязательства, которое формирует стоимость какого-либо актива. В обоих случаях речь идет о расходах, но если они относятся на финансовые результаты данного (текущего) отчетного периода, то и признаются таковыми, а если они включаются в актив, увеличивая оценку его статей, то речь идет о затратах. Например, куплены и оплачены товары, а также расходы по их заводу. Расходы по покупке товаров — это даже не расходы, а просто изменение структуры актива баланса (были деньги, стали товары). Не то транспортные расходы. Их можно сразу отнести на финансовые результаты текущего отчетного периода, тогда это и будут расходы, а можно включить в себестоимость товарных запасов и тогда надо уже говорить о затратах. Все сказанное позволяет сделать два вывода огромной важности: прибыль хозяйствующего субъекта прямо пропорциональна величине его затрат; прибыль хозяйствующего субъекта обратно пропорциональна величине его расходов.

Займы

Чисто теоретический вопрос возникает в связи с тем, что отличием ПБУ 15/08 от ПБУ 15/01 является замена термина «затраты» термином «расходы». При возникновении обязательств, связанных с полученными займами и кредитами, не-

избежны как затраты, формирующие стоимость инвестиционного актива, так и расходы, которые уменьшают капитал организации. При обслуживании займов и кредитов чаще возникают расходы, чем затраты, поэтому замена терминов имеет под собой основание. Попутно заметим, что в п. 2 ПБУ 15/01 было сказано, что это положение не применяется к беспроцентным договорам займа и договорам государственного займа. В ПБУ 15/08 это указание отсутствует.

Существенный интерес представляют следующие новеллы: в п. 7 ПБУ 15/08 было сказано: «Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива». Отсюда следует, что расходы, связанные с займами и кредитами, полученными на приобретение оборотных активов, в полной сумме списываются на счет 91 «Прочие расходы», т. е. они сразу декапитализируются, уменьшая финансовый результат текущего отчетного периода.

В п. 16 ПБУ 15/01 было отмечено: «Начисление процентов по полученным займам и кредитам организация производит в соответствии с порядком, установленным в договоре займа и (или) кредитном договоре». Теперь в п. 8 ПБУ 15/08 говорится, что они должны включаться в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Существенным отличием ПБУ 15/08 от ПБУ 15/01 является некоторое изменение порядка списания расходов по обслуживанию кредитов и займов. В п. 15 ПБУ 15/01 предусматривалось относить расходы по обслуживанию кредитов и займов, полученных для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и (или) выдачей авансов и задатков на указанные выше цели. В дальнейшем при поступлении в организацию заемщика материально-производственных запасов сумма этих расходов включалась в их себестоимость, т. е. капитализировалась, увеличивая тем самым финансовый результат отчетного периода.

Пункт 20 ПБУ 15/01 разрешал два варианта списания дополнительных расходов, связанных с получением займов и кредитов: 1) в отчетном периоде, когда они возникли, — декапитализация расходов и 2) в течение срока погашения заемных обязательств — капитализация расходов, которые трактуются как затраты. Жизнь, составители ПБУ и здравый смысл отдавали предпочтение варианту 1. Теперь, согласно п. 8 ПБУ 15/08, предписывается только вариант 2. Он связан с желанием истолковать эти расходы как часть себестоимости займа и (или) кредита, в то время как они падают *на* момент заключения договора и не должны рассматриваться как относящиеся ко всему периоду действия договора. Кроме того, новое предписание увеличивает трудоемкость учета.

В новом п. 18 ПБУ 15/08 говорится, что в случае неисполнения или неполноценного исполнения заимодавцем договора займа (кредита) заемщик раскрывает в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности информацию о суммах недополученных займов.

Инвестиционные активы

Новые взгляды на учет уделяют большое внимание такой категории, как инвестиционный актив. В п. 7 ПБУ 15/08 к ним относятся объекты имущества, подготовка которых к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на их приобретение, сооружение и (или) изготовление. В ПБУ 15/08 сказано, что к инвестиционным активам относятся

объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов. В таком подходе есть опасность, так как он как бы подталкивает бухгалтеров к увеличению затрат, т. е. капитализации активов, ибо чем больше будет сальдо незавершенного производства и незавершенного строительства, тем больше будет отчетная прибыль. Но на деле она оказывается незаполненной реальными активами. Более того, в этом случае текущие ресурсы оказываются временно изъятыми, а у организации в отчетности будет показан блестящий финансовый результат. И при всем том ее могут объявить банкротом.

В п. 14 ПБУ 15/08 уточнен порядок учета процентов по займам (кредитам), которые привлекались на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционных активов, но были использованы на эти цели. Раньше такие проценты включали в стоимость инвестиционного актива по средневзвешенной ставке. Теперь в этих целях нужно будет использовать долю процентов по займам, входящим в стоимость актива. Пример расчета этой доли приведен в указанном пункте ПБУ.

Нематериальные активы

ПБУ 14/00 заменено на ПБУ 14/07. Это практически новая редакция и ее следует рассмотреть более подробно.

Старая редакция (ПБУ 14/00) была предназначена для применения только в коммерческих организациях (кроме кредитных). ПБУ 14/07 должно применяться всеми организациями, являющимися юридическими лицами (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), в том числе и некоммерческими. Внешне это выглядит правильно, но по существу вздор. Дело в том, что некоммерческие организации не должны прибегать к амортизации, так как они не получают доходов. (Амортизация — это часть прибыли, которая не облагается налогом.)

По сравнению с ПБУ 14/00 появилось новое условие: «Фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена», кроме того, сделано уточнение, что организацией не предполагается продажа объекта не вообще, как было раньше, а «в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он не превышает 12 месяцев». Кроме того, организация должна ограничить доступ иных лиц к экономическим выгодам, которые могут принести нематериальные активы, т. е. обеспечить контроль над этими объектами. В состав нематериальных активов дополнительно включены произведения науки, литературы и искусства и секреты производства (ноу-хау). Исключены из состава нематериальных активов организационные расходы, в связи с чем приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н предлагается организациям, у которых на балансе на 1 января 2008 г. имеются расходы, списать их на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). В ПБУ 14/00 к нематериальным активам относились главным образом активы, называемые «объекты интеллектуальной собственности». Это понятие не могло распространяться на некоторые объекты, например «наименование места происхождения товаров», поэтому теперь для такого рода активов используется понятие «средство индивидуализации». Для обозначения остальных объектов нематериальных активов применяется более точный термин — «результаты интеллектуальной деятельности». ПБУ 14/00 не предусматривало пересмотр установленных организацией

сроков полезного использования нематериальных активов. Теперь в п. 27 ПБУ 14/07 говорится о необходимости ежегодного уточнения этих сроков. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Это открывает дверь для широкого манипулирования финансовыми результатами.

Большие новости связаны с оценкой нематериальных активов. Так, в п. 13 уточнено определение текущей рыночной стоимости нематериального актива и сказано, что она может быть определена на основе экспертной оценки. Но что такое экспертная оценка, авторы ПБУ сказать забывают. Откуда она берется, как оформляется и каков порядок приема, остается неясным. А эта неясность открывает возможности для манипуляции с самой оценкой и амортизацией активов.

В п. 12 ПБУ 14/07 говорится о том, что формирование фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, принятого к учету при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в ОАО, определяется в порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования. То есть теперь эти расходы капитализируются, увеличивая финансовые результаты. В развитие данного положения возник новый подход к проблемам переоценки нематериальных активов. Так, ПБУ 14/00, как правило, не позволяло организациям изменять первоначальную стоимость нематериальных активов, а ПБУ 14/07 разрешает (но не обязывает) это делать в двух случаях: при их переоценке и обесценении. Переоценка проводится в основном так же, как и переоценка основных средств. Однако есть одна особенность. Если при переоценке основных средств пересчитываются как первоначальная (восстановительная) стоимость, так и сумма начисленной амортизации, то нематериальные активы переоцениваются путем пересчета только их остаточной стоимости. Это очень характерное решение. В сущности, составители ПБУ открывают официальную щель для сокрытия прибыли. Если увеличивается стоимость учетного объекта и в той же пропорции возрастает амортизация, это приводит к видимому уменьшению прибыли. Но если амортизация при переоценке не увеличивается и остается прежней, то псевдоубытки возрастают еще больше.

В п. 22 ПБУ 14/07 говорится, что «нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определяемом Международными стандартами финансовой отчетности», в частности правилами МСФО 36 «Обесценение активов». Проверка актива на обесценение заключается в выборе минимального из двух показателей: балансовой стоимости актива и возмещаемой стоимости актива. Второй показатель определяется как наибольшая величина из двух возможных выгод: от использования актива и продажи этого же актива. По МСФО балансовая стоимость актива не должна быть больше дохода, который может быть получен от его использования.

По нематериальным активам с неопределенным сроком службы, а также не введенным в эксплуатацию следует проводить проверку на обесценение ежегодно, в том числе и в течение года, т. е. не только на отчетную дату. К сожалению, в ПБУ 14/07 не сказано, куда нужно списывать сумму обесценения активов (это очень характерная особенность, ибо куда бы ни списал ее бухгалтер, у любого проверяющего органа будет возможность обжаловать его действия).

Как и раньше, амортизацию нематериальных активов можно начислять тремя способами. Но теперь есть уточнение: в п. 28 ПБУ 14/07 сказано о критериях выбора одного из этих способов. Организация должна рассчитывать ожидаемые поступления будущих экономических выгод от использования актива,

включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. Если расчет ожидаемого поступления не является надежным, следует применять линейный способ. При расчете амортизации способом уменьшаемого остатка возможно применение повышающего коэффициента (не выше 3).

В методику расчета амортизации способом списания пропорционально объему продукции (работ) внесено уточнение, что нужно брать натуральный показатель объема продукции (работ) не в отчетном периоде, как было записано в ПБУ 14/00, а за месяц.

Еще одной особенностью ПБУ 14/07 является то, что если согласно ПБУ 14/00 амортизация начислялась по группе однородных нематериальных активов, то сейчас тот или иной способ амортизации применяется к каждому отдельному активу. Это увеличивает работу бухгалтеров, но позволяет им лучше манипулировать финансовым результатом.

Как в ПБУ 14/00, так и в ПБУ 14/07 говорится, что отрицательная деловая репутация (бэдвилл) относится на финансовые результаты, как и прочие доходы. Однако если в ПБУ 14/00 было четко сказано, что данное списание делается равномерно, то из содержания п. 45 ПБУ 14/07 можно сделать вывод, что оно должно быть единовременным. На наш взгляд, это является не совсем правильным. Если амортизационные отчисления по положительной деловой репутации (гудвилл) определяется линейным способом, т. е. она списывается на расходы равномерно в течение, как правило, 20 лет, то этот же принцип равномерности списания должен применяться и в отношении бэдвилла.

Изменения в учете нематериальных активов требуют от бухгалтеров и их работодателей внесения изменений в действующую учетную политику: а) определять, будет ли проводиться переоценка нематериальных активов и производиться проверка на их обесценение; б) устанавливать критерий существенности, применяемый для расчета ожидаемых выгод и сроков полезного использования; в) исключить способ учета амортизации путем уменьшения первоначальной стоимости нематериальных активов (если он был ранее принят).

ПБУ 14/07 в гораздо большей степени, чем ПБУ 14/00, приближает российскую отчетность к МСФО, предоставляя организациям большую самостоятельность в учете нематериальных активов. Однако абсолютным большинством организаций многие новшества (переоценка и обесценение нематериальных активов, уточнение сроков их полезного использования, выбор способов амортизации и др.) из-за трудностей их реализации на практике вряд ли будут использоваться.

В сущности, это еще один из разрывов между принимаемыми нормативными документами и жизнью.

Валюта

Новым стало появление в нашем учете иностранной валюты в функции меры стоимости. Отсюда сразу же воскресла старая проблема ее оценки. Но наши руководящие работники, любя показывать свою неумную деятельность, все время уточняют (что хорошо) и меняют (что плохо) свои же предписания. Приказом Минфина России от 25 декабря 2007 г. № 147н внесены изменения в Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/06). Суть изменений состоит в следующем.

Раньше активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, при принятии их к учету рассчитывались только по курсу Центрального банка РФ,

действовавшему на дату совершения операций. Теперь положение изменилось. Вместо четкого предписания в угоду зарубежным представлениям введено дополнение, согласно которому подобный пересчет может быть выполнен по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период. Однако для этого необходимы два условия: 1) курс Центрального банка РФ за этот период не должен *существенно* изменяться; 2) наличие *большого числа* однородных операций в иностранной валюте. Это типичные английские подходы. Они предполагают высокую квалификацию и самостоятельность бухгалтера в принятии решений. Но и для самых квалифицированных наших специалистов мы требуем четкости и однозначности решений. Для нас неприемлемы такие понятия, как *существенно* и *большое число*. В связи с этим, если организация захочет пересчитывать иностранную валюту в рубли по среднему курсу, она, во-первых, должна в учетной политике указать, какое изменение курса признается несущественным, какие операции в иностранной валюте являются однородными и что означает их большое число. Во-вторых, для налогооблагаемой прибыли согласно Налоговому кодексу РФ при расчете курсовых разниц должен применяться только курс, установленный Центральным банком РФ, а не средний курс, рассчитываемый организацией, в связи с чем могут возникнуть споры с налоговыми органами. В-третьих, как следствие, для бухгалтера возникает дополнительная работа, связанная с расчетом среднего курса, с выявлением существенности (несущественности) изменений курса Центрального банка РФ и числа однородных валютных операций. При этом он, бухгалтер, так и не получает указаний, как рассчитать среднюю, какую использовать формулу, какие выбрать веса. А может быть, у бухгалтера слишком мало времени, чтобы систематически отслеживать валютные курсы Центрального банка. И, наконец, авторы новой редакции не обратили внимания на противоречие: с одной стороны, п. 6 предписывает пересчет курса «действующему на дату совершения операции», с другой — введенное дополнение может быть практически выполнено только по истечении месяца.

Развивая тему отметим, что в п. 7 ПБУ 3/06 были перечислены активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, которые подлежали пересчету не только на дату совершения операции, но и на дату составления отчетности. Раньше в этот перечень включались из ценных бумаг только краткосрочные. Приказом Минфина России от 25 декабря 2007 г. № 147н в него включены и долгосрочные ценные бумаги, которые по состоянию на 1 января 2008 г. должны были быть пересчитаны по курсу Центрального банка РФ на ту же дату. Образовавшуюся при пересчете сумму увеличения или уменьшения стоимости указанных ценных бумаг предложено было списать на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Учет расчетов по налогу на прибыль

Приказом Министерства финансов РФ от 11 февраля 2008 г. № 23н (далее — приказ № 23н) внесены изменения в приказ Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 144н, которым было утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02).

В прежней редакции ПБУ 18/02 под постоянными разницами понимали доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. Теперь понятие постоянных разниц расширено. В них дополнительно включены доходы и расходы, учиты-

ваемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Из перечня ситуаций, в результате которых возникают постоянные разницы, исключили непризнание для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе передающей стороны.

В прежней редакции ПБУ 18/02 предусматривалось, что постоянные разницы ведут к образованию только постоянных налоговых обязательств, приводящих к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Однако на практике имеют место и такие постоянные разницы, которые приводят к образованию постоянных налоговых активов, уменьшающих сумму налога на прибыль в отчетном периоде (например, безвозмездное получение имущества, стоимость которого не облагается налогом на прибыль в соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Приказ № 23н устранил этот недочет. Величина постоянных налоговых активов теперь определяется как произведение постоянной разницы на ставку налога на прибыль.

В п. 5 прежней редакции ПБУ 18/02 говорилось, что информация о постоянных разницах может формироваться на основании первичных учетных документов двумя способами: либо в регистрах бухгалтерского учета, либо в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно.

Для временных разниц п. 13 предусматривался только первый из указанных способов. В п. 3 новой редакции ПБУ 18/02 оба способа формирования информации распространены и на временные разницы.

Особое значение имеет порядок исчисления налога на прибыль. В прежней редакции п. 21 ПБУ 18/02 приводилась формула расчета текущего налога на прибыль. Она была не совсем корректной: в ней отсутствовали постоянные налоговые активы и не было учтено, что отложенные налоговые активы и обязательства могут иметь разные арифметические знаки («+» или «-») в зависимости от соотношения образовавшихся и погашенных в данном отчетном (налоговом) периоде активов и обязательств. В связи с этим данная формула исключена, а определение величины текущего налога на прибыль предусматривает два способа: или на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете в соответствии с п. 20 и п. 21 Положения (при этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме налога, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль); или на основе налоговой декларации по налогу на прибыль. Первый способ является более трудоемким, поскольку предусматривает необходимость расчета условного расхода (условного дохода), постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов (обязательств). Однако в этом случае бухгалтерская отчетность является более информативной, так как в ней отражаются все вышеуказанные показатели. Второй способ значительно проще: достаточно сумму налогооблагаемой прибыли, указанной в налоговой декларации, умножить на ставку налога на прибыль. Однако его недостатком является отсутствие в бухгалтерском учете и отчетности величины постоянных и временных разниц, сумм постоянных налоговых обязательств (активов), отложенных налоговых активов (обязательств).

Резюме

Последние изменения в бухгалтерском учете находятся в русле общих тенденций, которые переживает страна и общество. Мы все больше возвращаемся к истинно русским ценностям: желанию четкого централизованного управления; нормативным документам, которые не только предписывают требования, но и «обучают» граждан, как их выполнять; всеобщей унификации; непротиворечивости требований; однозначности предписаний. Иностраный опыт уважаем, но следуем тому, что считаем разумным и отвечающим отечественным интересам текущего дня.

Здесь много оправданного, но не все: 1) централизовать все и вся — это ошибка, сейчас это очевидная тенденция, но важно, чтобы она не обернулась катастрофой; 2) нормативные документы должны предписывать, но исполнители должны *сами* находить пути выполнения этих указаний; 3) широкая и сплошная унификация просто органически невозможна; 4) противоречивость нормативных документов — это естественное следствие развития нормативного регулирования, чем она подробнее и совершеннее, тем больше в ней противоречий. Юридическая техника со времен Юстиниана (482—565) выработала правила разрешения этих противоречий. Введение в нашей стране учетной политики вызвало шок среди счетных работников, им было не понять, что им разрешили выбирать методологические приемы и только накопленный опыт работы с западными идеями позволяет нашим коллегам находить в теории и практике разумные и реалистичные решения.