

УДК 001.895:657

Е.А. Тюхова, П.Ю. Кибальчич

ИННОВАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

В данной статье рассказывается о нововведениях в бухгалтерский учет за последние годы. Раскрываются характер этих изменений, положительные и отрицательные стороны. Также показаны прогнозы и планирования дальнейших новшеств в бухгалтерском учете, ожидающие нас в будущем.

Ключевые слова: бухгалтерский учет положение бухгалтерского учета, федеральный закон «О бухгалтерском учете»

UDC 001.895:657

Е.А. Tjukhova, P.Ju. Kibalchich

INNOVATIONS IN BOOK KEEPING

The article tells about innovations in bookkeeping for the last years. These changes characteristics, their advantages and disadvantages are revealed. Besides forecasts and planning of further innovations in bookkeeping, in the near future are shown.

Keywords: bookkeeping, bookkeeping position, Federal law "About bookkeeping"

В скором времени планируются кардинальные изменения системы регулирования бухгалтерского учета в России. Госдума уже приняла в первом чтении новый закон о бухучете, который хотят ввести в действие с 2012 года. В связи с чем Минфин России подготовил новые редакции многих ПБУ, некоторые из них вступают в силу с 2011 года. В чем суть предстоящих нововведений и как они могут отразиться на работе бухгалтеров, мы осветим в представленном материале.

Проект нового федерального закона «О бухгалтерском учете» принят Государственной Думой РФ в первом чтении 14 января этого года. В рассматриваемой редакции законопроекта предусмотрено вступление в силу данного нормативно-правового акта с 1 января 2012 года.

Законопроект разработан прежде всего для устранения устаревших норм, неэффективных положений и пробелов в ныне действующем Федеральном законе от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее - Закон № 129-ФЗ), выявленных в результате анализа практики его применения. Основная идея законопроекта состоит в приведении норм, регулирующих систему бухгалтерского учета, в соответствие с современными экономическими условиями. Нормы законопроекта нацелены на то, чтобы обеспечить формирование и представление надежной и полезной информации о финансовом положении экономических субъектов, финансовом результате их деятельности и об изменениях их финансового положения.

Наиболее заметным новшеством является введение негосударственных механизмов регулирования бухгалтерского учета. В результате изучения зарубежного опыта и проведенного в ходе административной реформы анализа функций государственных органов выбрано разумное сочетание деятельности органов государственной власти и общественных организаций по регулированию бухгалтерского учета, что и воплотилось в нормах законопроекта.

С отчетности за 2010 год вступило в силу новое ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Кроме того, уже с прошлого года субъекты малого предпринимательства имели право применять упрощенный порядок ведения бухгалтерского учета согласно поправкам, которыми были дополнены отдельные ПБУ в соответствии с приказом Минфина России от 08.11.2010 № 144н. Также с 2010 года вступили в силу терминологические поправки в ПБУ в связи с изменениями законодательства о бюджетных организациях.

Остальные изменения вступают в силу с отчетности 2011 года. Речь идет о новых редакциях таких бухгалтерских стандартов, как ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», утвержденном приказом Минфина России от 08.11.2010 № 143н, и ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и активы» (приказ Минфина России о его утверждении в данный момент находится на регистрации в Минюсте России). Готовится к принятию новое ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств». Кроме того, с 2011 года необходимо применять новые формы бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н. Также с 2011 года вступят в силу объединенные в один приказ Минфина локальные поправки в разные нормативные документы, среди которых прежде всего следует отметить Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, а также целый ряд других ПБУ.[1]

Что касается перспектив развития нормативно-правовой базы по бухгалтерскому учету, то в ближайших планах Минфина России разработка новых редакций ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, а также новых ПБУ по освоению природных ресурсов, по расчетам с персоналом и по аренде. Весной этого года планируем провести публичное обсуждение проектов некоторых из названных бухгалтерских стандартов.

«Новый закон “О бухгалтерском учете” необходим прежде всего для устранения устаревших норм, неэффективных положений и пробелов в ныне действующем законе, выявленных в результате анализа практики его применения» [2].

Согласно проекту изменений в Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ из него будут удалены нормы о расходах будущих периодов и доходах будущих периодов.

Дело в том, что таких видов доходов и расходов нет и никогда не было. Если посмотреть отчет о прибылях и убытках любой компании, мы подобных доходов и расходов там не найдем. В то же время их можно найти в бухгалтерском балансе! Значит, это не отдельные виды доходов и расходов, а виды активов и обязательств. Но если они являются активами и обязательствами, почему им даны такие несвойственные наименования, которые путают абсолютно всех, начиная с бухгалтера и заканчивая пользователем отчетности.

Нынешние поправки не отменяют указанные категории. В Плана счетов и в Инструкции по его применению по-прежнему есть счета 97 и 98 и их описание. Остаются прямые нормы в ПБУ 2/2008, ПБУ 13/2000 и ПБУ 14/2007, предусматривающие признание этих доходов и расходов. Целью поправок является разгрести те «мурсорные кучи», в которые превратились счета 97 многих российских организаций. Для пользователя отчетности строка баланса «Расходы будущих периодов» несет в себе не больше информации, чем строка «Прочие активы». Если приведенные в ней суммы существенны, то такой баланс нельзя назвать отражающим финансовое положение организации. Это «таинственные» активы, замаскированные в отчетности под расходы, о которых пользователь баланса не сможет ничего узнать. В лучшем случае ему придется полистать пояснительную записку, в худшем - он не получит информации об этих активах вообще.

Теперь, если у организации есть актив в существенной сумме, который хочется отразить в балансе под расходами будущих периодов, она сможет это сделать лишь в прямо предусмотренных ПБУ случаях. В иных случаях организация должна будет в балансе назвать актив его настоящим именем. Если это предоплата услуг, то предоплатой услуг, если это затраты на геологоразведку - затратами на геологоразведку и т. д. Возможно, пытаясь таким образом конкретизировать свой актив, организация придет к выводу, что и актива-то никакого нет, как, например, в случае с затратами на рекламу. Тогда придется списывать такой псевдо актив с бухгалтерского баланса. То же самое касается доходов будущих периодов, которые должны либо отражаться в балансе как конкретные обязательства (кроме случая, прямо предусмотренного в ПБУ 13/2000), либо вообще не должны показываться [2].

В Положении по ведению бухгалтерского учета и отчетности планируется исключить из пункта 70 фразу об обязательном проведении инвентаризации при создании резерва сомнительных долгов.

Данный резерв не является самостоятельным объектом учета, а представляет собой элемент оценки дебиторской задолженности. Следовательно, вопрос инвентаризации данного резерва - это вопрос инвентаризации дебиторской задолженности. Статья 12 Закона № 129-ФЗ требует проводить инвентаризацию всех активов и обязательств, не делая исключений для их отдельных видов, в частности для дебиторской задолженности. В ходе инвентаризации, помимо прочего, проверяется правильность оценки активов. Поскольку резерв по дебиторской задолженности является элементом ее оценки, он должен инвентаризироваться в рамках инвентаризации дебиторской задолженности.

Некоторые поправки в ПБУ 6/01, вступающие в силу с 2011 года, уже внесены (соответствующий приказ Минфина России находится на регистрации в Минюсте России). В частности, увеличен возможный лимит признания основных средств в составе материально-производственных запасов с 20000 до 40000 руб. В качестве даты переоценки теперь установлена отчетная дата - конец отчетного года, вместо 1-го числа отчетного года. Результаты переоценки ниже первоначальной стоимости должны теперь относиться на финансовые результаты периода вместо списания на счет учета нераспределенной прибыли.

На 2011 год запланирована разработка новой редакции указанного бухгалтерского стандарта. В нем намечено устранить остающиеся различия между российскими правилами учета основных средств и МСФО, в том числе реализовать ряд положений, аналогичных правилам учета нематериальных активов, которые уже отражены в ПБУ 14/2007. Серьезным препятствием для воплощения этих планов является наличие пробелов в налоговом законодательстве - отсутствие в нем определения объекта налогообложения и налоговой базы по налогу на имущество организаций. Ссылка на данные бухгалтерского учета в рассматриваемом случае приводит к трудностям, а иногда и невозможности реализации многих положений МСФО в российских правилах бухучета, когда эти правила применяются не для отражения финансового состояния и финансовых результатов организации, а для расчета налоговых показателей [3].

Разработка новой редакции ПБУ 9/99 запланирована на 2011 год. Основные нововведения направлены на сближение с правилами МСФО. Можно выделить из них наиболее актуальные - замена критерия «переход права собственности» критерием «переход рисков и контроль над поступлением выгод», «признание выручки от оказания услуг и осуществления работ по мере готовности» на «дисконтирование дебиторской задолженности с существенной отсрочкой уплаты». Также рассматривается возможность объединения ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 в один бухгалтерский стандарт. С момента обособления налогового учета для целей главы 25 НК РФ вопрос определения даты признания расходов в бухгалтерском учете потерял актуальность. Сейчас момент признания расхода может определяться исходя из понятия расхода, используемого в МСФО. Расход признается тогда, когда организация осуществила затраты, но при этом не выполнены требования признания актива. Поэтому правила бухучета расходов сужаются до вопросов их отражения в отчетности, что уже явно не тянет на отдельное положение по бухгалтерскому учету.

В новых формах бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н, предусмотрены строки для отражения суммы резервов под условные обязательства. Но в новом ПБУ 8/2010 о создании резервов под условные обязательства (как и оценочные обязательства) не говорится.

Даты принятия приказов о новых формах отчетности и о введении нового ПБУ 8/2010 разделяет полгода. В формах не могло быть предусмотрено строк с названиями, которых к тому моменту просто не существовало. Теперь с принятием нового ПБУ 8/2010 организациям следует использовать предусмотренное этим документом новое наименование данного объекта учета - «оценочные обязательства».

В новой форме отчета о прибылях и убытках предусмотрена строка «Прочее», в которой будут отражаться суммы, которые не принимаются в расчет финансового результата, но участвуют в формировании величины чистой прибыли организации. Очевидно, это суммы, отражаемые по счету 99. Причем в действующих нормативно-правовых актах о таких суммах вообще не говорится, данный вид расходов не упоминается в ПБУ 10/99.

В названной строке отражаются все суммы, косвенно связанные с налогообложением прибыли и влияющие на финансовый результат отчетного периода, но не попавшие в предыдущие строки. В частности, к ним относятся суммы:

- единого налога на вмененный доход, налога при упрощенной системе налогообложения, единого сельхозналога и т. п.;
- штрафов, пеней и неустоек по налогу на прибыль и указанным выше налогам;
- уплачиваемые или возмещаемые в связи с подачей уточненных налоговых деклараций в части, нешедшей отражения при исправлении бухгалтерских ошибок;
- полученные при пересчете отложенных налоговых активов и обязательств в связи с изменением ставки по налогу на прибыль [4].

Резервы предстоящих расходов учитываются, как и прежде, на одноименном счете 96. Правда, в связи с внесением поправок в Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ с 2011 года создание таких резервов регулируется новым ПБУ 8/2010. Так, резервы следует создавать только в отношении тех предстоящих расходов, осуществление которых в будущем является существующей на отчетную дату обязанностью организации, и когда выполняются установленные этим стандартом условия признания оценочного обязательства. Это не возможность выборочного создания резервов, регулируемая учетной политикой организации, а императивное правило бухгалтерского учета. Организация должна признавать оценочное обязательство при соблюдении определенных условий, а не по собственному усмотрению. Резервы под планируемые расходы, такие как ремонт основных средств или подготовительные работы в связи с сезонным характером производства, с 2011 года в бухгалтерском учете не формируются.

В существующих нормативно-правовых актах не отражена методология учета капитала организации на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Разработка данной методологии не планируется. Капитал организации представляет собой не что иное, как разницу между активами и обязательствами. Поэтому все статьи капитала виртуальны. Они не имеют непосредственной связи с какими-то реальными экономическими объектами. С реальностью связаны лишь сами активы и обязательства, а капитал является абстрактной величиной, производной от активов и обязательств.

В силу ряда исторических причин в России сложилось неадекватное понимание статей капитала - как чего-то самостоятельного. Оно проникло даже в тексты законов. Например, в действующих нормативных правовых актах можно прочитать, что средства такой-то статьи капитала направляются только на такие-то цели. Подобные нормы изначально лишены всякого смысла. На те или иные цели можно использовать активы - денежные средства или иное имущество, если, конечно, мы говорим о реальном использовании. Математическая разность не может быть на что-то реально использована.

Если же под использованием понимать только сделанные бухгалтерские записи, то можно придумать очень занимательные схемы проводок, играясь с дебетом и кредитом статей капитала. С реальностью такие записи имеют столько же общего, сколько, например, компьютерные игры. К сожалению, российский бухгалтерский учет до сих пор остается заложником подобных виртуальных игр.

Так или иначе правила бухгалтерского учета будут разрабатываться в первую очередь для активов, обязательств, доходов и расходов. А уже этими правилами будет определяться учет вторичных объектов, таких как статьи капитала, в том числе и нераспределенная прибыль.

В приказе Минфина России от 28.06.2010 № 63н, утвердившем ПБУ 22/2010, указано, что данный нормативный правовой акт вступает в силу с годовой бухгалтерской отчетности за 2010 год. Многие воспринимают эту формулировку так, что якобы не нужно применять данный приказ в отношении ошибок прошлых лет, обнаруженных в течение 2010 года.

В приказе Минфина России от 28.06.2010 № 63н слово «годовой» появилось в связи с тем, что документ был выпущен уже тогда, когда промежуточные периоды (I квартал и полугодие) закончились. Между тем считаю некорректной саму постановку вопроса об определении даты, с которой организации необходимо внести изменения в свой учет в связи с выходом ПБУ 22/2010.

Данное ПБУ не изменило никаких правил. Просто ранее для выработки подходов в отношении исправления ошибок нужно было в отсутствие прямых норм провести последовательный анализ целого ряда требований нормативных правовых актов. Теперь же это прямо прописано в новом ПБУ 22/2010. Так или иначе, если бы организации применяли все действовавшие до сих пор нормы надлежащим образом, им не пришлось бы сейчас ничего менять. Это распространившаяся повсеместно практика включения эффектов от исправления

ошибок в текущие финансовые результаты заставляет теперь организации менять свои системы учета. А в отношении ненадлежащей практики у меня только один совет: ее следует менять чем быстрее, тем лучше. И не нужно дожидаться принятия по каждому вопросу специальных ПБУ, тогда и не будет никаких вопросов о моменте перехода на новые правила [4].

В приказе Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» также говорится, что он вступает в силу с годовой бухгалтерской отчетности за 2011 год. И бухгалтеры решили, что промежуточную отчетность в 2011 году нужно составлять по старым формам, а годовую отчетность за 2011 год - по новым формам.

Что касается приказа Минфина России, утвердившего формы бухгалтерской отчетности организаций, то в нем слово «годовой» появилось в связи с тем, что форм в приложениях к приказу намного больше, чем требуется представлять в промежуточной отчетности. Тем не менее, исходя из требований ПБУ 4/99, форматы промежуточной отчетности должны соответствовать форматам годовой отчетности. Поэтому в той части, в которой это относится к информации, представляемой в промежуточной отчетности 2011 года, формы из приложения к приказу № 66н должны применяться. Это касается прежде всего баланса и отчета о прибылях и убытках.

В ПБУ 22/2010 установлено, что не является ошибкой не отражение в учете фактов хозяйственной деятельности, сведения о которых поступили в организацию позже, в следующем отчетном периоде. Видимо, речь идет о ситуации, когда в организацию с опозданием поступают документы от поставщиков. Или другая ситуация: поставщик прислал в текущем году документы о снижении стоимости его услуг за прошлый год.

Не отражение факта получения материалов (или отражение их за балансом, что то же самое) ввиду отсутствия требуемого комплекта документов от поставщиков является бухгалтерской ошибкой, которую следует исправлять в соответствии с ПБУ 22/2010. Организация при поступлении материалов без расчетных документов (неотфактурованной поставке) обладает информацией о поступлении актива и не должна игнорировать этот факт. Ей необходимо отразить их получение по предполагаемой цене (исходя из договора или других имеющихся документов) [5].

В большинстве случаев организация может это сделать на основе договора так, что потом даже не потребуются корректировки цены. Неполнота комплекта расчетных документов может повлиять (да и то в редких случаях) лишь на количественные показатели операции, но не на само ее совершение. Даже такой факт, как снижение стоимости поставок за прошлый год, чаще всего может быть выяснен из условий договора до получения всех документов от поставщиков.

Если тем не менее организация отразила получение неотфактурованной поставки материалов по предполагаемой цене, а потом при получении всех расчетных документов стоимость материалов была откорректирована, то такая корректировка действительно не является исправлением ошибки и нормы ПБУ 22/2010 в данном случае применяться не должны. В этом случае использование счета 84 необоснованно, корректировка должна относиться на финансовые результаты того периода, в котором получена уточняющая информация. Будет ли это счет 91, или 90, или 20, зависит от того, является ли операция обычной или специфической, носит ли она повторяющийся характер и т. п.

Список литературы:

1. Парижев, А. Инновации в бухгалтерском учете некоммерческих организаций. [Электронный ресурс] /А.Парижев. - Режим доступа: <http://www.innovprom.ru/innovacii-v-buhgalterskom-uchete-nekommercheskix-organizacij>. Дата обращения: 21.04.2012.
2. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/>. Дата обращения 04.04.2012.
3. Метелкина, Е.А. Инновации в бухучете НКО: продуктивный диалог пользователей и разработчиков 1С. [Электронный ресурс] / Е.А.Метелкина. - Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/law/account/395724.html>. Дата обращения: 21.04.2012.
4. Кузьмина, М. Через инновации к модернизации. [Электронный ресурс] / М. Кузьмина. - Режим доступа: http://www.intalev.ru/agregator/auditbuhuchet/id_80446/. Дата обращения: 21.04.2012.
5. Маврицкая, Е.Новое в бухгалтерском учете. [Электронный ресурс] / Е.Маврицкая. - Режим доступа: <http://rosinvest.com/page/novoe-v-buhgalterskom-uchete>. Дата обращения: 21.04.2012.

Тюхова Елена Анатольевна

*к.э.н., ст. преподаватель кафедры финансового учета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: tuhova1310@mail.ru*

Кибальчич Павел Юрьевич

*студент 3 курса финансово-экономического факультета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: kibalchichpavel@yandex.ru*