

НОВОЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВЕ: факты и комментарии

**Информационное сообщение
2 августа 2017 г. № ИС-учет-9**

Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. № 69н внесен ряд изменений в Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н. Главные цели изменений – упорядочение процедуры формирования учетной политики организации, активизация применения МСФО при выработке учетной политики организации, а также приведение норм ПБУ 1/2008 в соответствие с Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Изменения в ПБУ 1/2008 вступают в силу с 6 августа 2017 г.

Определено соотношение учетной политики разных организаций

В соответствии с частью 2 статьи 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. Исходя из этого ПБУ 1/2008 дополнено указанием на то, что организация выбирает способы ведения бухгалтерского учета независимо от выбора способов ведения бухгалтерского учета другими организациями.

Вместе с тем согласно части 14 статьи 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. В связи с этим в ПБУ 1/2008 уточнено, что в случае, когда утвержденные основным обществом стандарты бухгалтерского учета обязательны к применению его дочерним обществом, последнее формирует свою учетную политику исходя из стандартов бухгалтерского учета основного общества.

Уточнен алгоритм формирования учетной политики организации

Исходя из части 3 статьи 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» при формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета организация делает выбор из числа способов, допускаемых федеральными стандартами бухгалтерского учета.

На основе обобщения и анализа правоприменительной практики приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. № 69н уточнен алгоритм формирования учетной политики организации. В новой редакции ПБУ 1/2008 предусмотрены процедуры формирования учетной политики организации для следующих случаев:

1) федеральный стандарт бухгалтерского учета устанавливает один способ бухгалтерского учета по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета;

2) федеральный стандарт бухгалтерского учета устанавливает несколько допустимых способов бухгалтерского учета по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета;

3) федеральный стандарт бухгалтерского учета не содержит допустимые способы бухгалтерского учета по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета.

В первом случае учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета. Иначе, в учетную политику организации включается именно тот способ ведения бухгалтерского учета, который предусмотрен соответствующим федеральным стандартом бухгалтерского учета.

Во втором случае организация выбирает из всех допускаемых федеральным стандартом способов ведения бухгалтерского учета тот, который обеспечивает формирование качественной информации о конкретном объекте бухгалтерского учета. Данный выбор должен производиться организацией на основе критериев, установленных ПБУ 1/2008. В общем случае такими критериями являются установленные ПБУ 1/2008 допущения (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности) и требования (полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности). В случае, когда речь идет о формировании в бухгалтерском учете несущественной информации, организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности. При этом несущественной признается информация, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности.

В третьем случае организация самостоятельно разрабатывает соответствующий способ ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу. При разработке способа ведения бухгалтерского учета она должна

исходить из требований законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральных и (или) отраслевых стандартов и основываться на установленных ПБУ 1/2008 допущениях и требованиях к учетной политике. Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. № 69н введена последовательность использования различных источников. В качестве источника первой очереди применяются Международные стандарты финансовой отчетности (далее – МСФО) по аналогичным вопросам. Если МСФО не содержат необходимых способов ведения бухгалтерского учета, то организация должна ориентироваться на положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам. Если же организация не находит соответствующие решения в стандартах, то она должна руководствоваться рекомендациями в области бухгалтерского учета, принимаемыми согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» органами негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

Кроме того, в третьем случае организация, которая вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, может разрабатывать способ ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, руководствуясь исключительно требованием рациональности. В случае, когда речь идет о формировании в бухгалтерском учете несущественной информации, организация вправе разрабатывать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности.

Урегулирован порядок отступления от общего алгоритма формирования учетной политики

ПБУ 1/2008 дополнено специальными нормами, регламентирующими действия организации при выборе (разработке) способов ведения бухгалтерского учета в случаях, когда следование общему порядку приводит к недостоверному представлению финансового положения такой организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом речь идет об исключительных случаях. В этих случаях и при соблюдении всех следующих условий организация вправе отступить от общего порядка формирования учетной политики. ПБУ 1/2008 установлены следующие условия:

1) определены обстоятельства, препятствующие формированию достоверного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

2) возможен альтернативный способ ведения бухгалтерского учета, применение которого позволяет устранить указанные обстоятельства;

3) альтернативный способ ведения бухгалтерского учета не приводит к возникновению других обстоятельств, при которых бухгалтерская

(финансовая) отчетность организации будет давать недостоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств.

В этой связи ПБУ 1/2008 также дополнено требованиями к раскрытию информации об отступлении от общих правил и применении альтернативного способа ведения бухгалтерского учета.

В случае если организация отступает от общего порядка формирования учетной политики, она обязана раскрыть следующую информацию в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1) наименование федерального стандарта бухгалтерского учета, устанавливающего способ ведения бухгалтерского учета, от применения которого организация отступила, с кратким описанием этого способа;

2) обстоятельства, в результате которых применение общего порядка формирования учетной политики, приводит к тому, что бухгалтерская (финансовая) отчетность организации не позволяет получить достоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств, и причины наступления этих обстоятельств;

3) содержание примененного организацией альтернативного способа ведения бухгалтерского учета, и объяснение, каким образом этот способ устраняет недостоверность представления финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств;

4) значения всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, которые были изменены в результате отступления от общего порядка формирования учетной политики, как если бы такое отступление не было сделано, и величину корректировки каждого показателя. Иными словами, организация должна включить в отчетность сравнительный анализ (сверку) всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые были изменены в результате описанного отступления, как если бы отступление не было сделано.

Введено право организации унифицировать учетную политику по МСФО и по российским правилам

Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. № 69н введено право организации формировать учетную политику с учетом требований МСФО.

Такое право предоставлено организациям, которые раскрывают: консолидированную финансовую отчетность, которая согласно Федеральному закону «О консолидированной финансовой отчетности» составляется в соответствии с МСФО, или

составленную по МСФО финансовую отчетность организации, не создающей группу (см. часть 5 статьи 2 Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности»).

Данные организации при формировании учетной политики могут руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. Это, в частности, означает, что если применение какого-то способа ведения бухгалтерского учета, предусмотренного федеральным стандартом бухгалтерского учета, приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО (т.е. препятствует соблюдению этих требований), то такая организация вправе не применять данный способ ведения бухгалтерского учета. Вместо этого способа ведения бухгалтерского учета применяется способ, предусмотренный соответствующим МСФО.

В описанном случае в отношении каждого не примененного способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом бухгалтерского учета, организация должна в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- 1) описать такой способ;
- 2) раскрыть требование МСФО, которое будет нарушено в случае применения способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом бухгалтерского учета, и описать, каким образом это требование будет нарушено.

Уточнено содержание требования рациональности

Согласно ПБУ 1/2008 одним из требований к учетной политике организации является требование рациональности. Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. № 69н уточнено содержание этого требования. Учетная политика организации должна обеспечивать, среди прочего, рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации (*ранее - рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации*).

Уточнен порядок ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики

Согласно ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики отражаются в бухгалтерском учете, как правило, ретроспективно. Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. № 69н уточнено, что ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка не только по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток», но и (или) остатка по другим статьям бухгалтерского баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности дату (*ранее – входящего остатка по статье*

«Нераспределенная прибыль (непокрытый) убыток» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период).

Введена обязанность раскрывать досрочное применение федеральных стандартов бухгалтерского учета

Нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету устанавливает дату введения его в действие для обязательного применения соответствующими организациями. Вместе с тем в нем может быть предусмотрена возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления даты обязательного применения. В последнем случае введение в действие правил бухгалтерского учета происходит в два этапа. На первом этапе правила могут применяться организациями добровольно. На втором этапе они становятся обязательными для применения.

Для случая добровольного досрочного применения нормативного правового акта по бухгалтерскому учету введено следующее требование:

если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету предусматривает возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления срока их обязательного применения, организация, воспользовавшаяся такой возможностью, обязана раскрыть данный факт в своей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отменена обязанность раскрывать в отчетности отдельные факты

Приказом Минфина России от 28 апреля 2017 г. № 69н исключены два требования о раскрытии информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности:

требование раскрывать факт неприменения утвержденного и опубликованного, но еще не вступившего в силу нормативного правового акта по бухгалтерскому учету, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за тот период, в котором должно начаться применение его (*ранее – организация была обязана раскрывать это в своей отчетности*);

требование объявлять изменения учетной политики на год, следующий за отчетным (*ранее – организация была обязана раскрывать это в своей отчетности*).

Уточнен ряд норм Положения

Ряд норм ПБУ 1/2008 приведен в соответствие с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»:

в пункте 8 примеры организационно – распорядительной документации, которой оформляется принятая организацией учетная

политика, дополнены таким видом документов, как стандарты (*ранее – приказы, распоряжения*);

в пункте 10 уточнено, что применение разработанного организацией нового способа ведения бухгалтерского учета конкретного объекта бухгалтерского учета должно приводить к повышению качества информации о таком объекте (*ранее – более достоверному представлению фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшей трудоемкости учетного процесса без снижения достоверности информации*);

в пункте 17 уточнено, что раскрытию подлежат принятые организацией способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения этой организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств (*ранее – способы, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности*);

в пункте 24 исключено упоминание того, что пояснительная записка входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Внесены следующие терминологические уточнения:

термин «государственные (муниципальные) учреждения» заменен термином «организации государственного сектора»;

термин «положения по бухгалтерскому учету» заменен термином «федеральные стандарты бухгалтерского учета».

*Департамент регулирования бухгалтерского учета,
финансовой отчетности и аудиторской деятельности
Минфина России*