

Автор: П.В. Прудников

Источник: Журнал "Новое в бухгалтерском учете и отчетности", N 22, ноябрь 2008 г.

Минфин России утвердил новые Положения по бухгалтерскому учету

С 01 января 2009г. вводится в действие новая редакция Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) и Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008) серьезно меняющие отдельные правила ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)

Новое Положение по учетной политике (ПБУ 1/2008) призвано заменить Положение по учетной политике (ПБУ 1/98)¹ просуществовавшее практически без изменений ровно 10 лет и отменяемое с 01 января 2009г.

ПБУ 1/98 было хорошо изучено работниками финансовых служб организаций, однако теперь в правила бухгалтерского учета и порядок формирования бухгалтерской отчетности внесен ряд принципиальных изменений. Рассмотрим эти изменения более подробно.

Общие положения, которыми открывается ПБУ 1/2008 (далее — Положение по учетной политике), не претерпели существенных изменений. По-прежнему оно распространяется на все организации в части формирования учетной политики, а на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность, — также и в части раскрытия учетной политики.

Не является новым и определение учетной политики. Под ней понимается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности).

Формирование учетной политики

Принципиально новым в Положении по учетной политике является то, что теперь ее формированием вправе заниматься не только главный бухгалтер, но и

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 утверждено приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н.

иное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета в организации. Напомним, что в соответствии с п. 2 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете² руководитель организации может:

- учредить бухгалтерскую службу, возглавляемую главным бухгалтером;
- ввести в штат должность бухгалтера;
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- вести бухгалтерский учет лично.

Именно лицо, ответственное за ведение бухгалтерского учета, и должно теперь формировать в организации учетную политику. Это формирование заключается в подготовке внутреннего нормативного документа — положения по учетной политике организации, которое должно быть подписано лицом, его разработавшим. В свою очередь руководитель организации своим приказом должен утвердить подготовленный документ и ввести его в действие.

В учетной политике необходимо утвердить:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов;
- формы регистров бухгалтерского учета;
- формы документов внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технологию обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- иные решения по организации бухгалтерского учета.

Новшеством Положения по учетной политике является требование приложить к учетной политике все формы первичных документов, которые применяются организацией, а не только те, по которым нет унифицированных форм, как было предусмотрено ранее.

При этом, по прежнему все первичные учетные документы организации следует оформлять по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, установленные Законом о бухгалтерском

² Федеральный закон от 26 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

учете (наименование документа, дату составления, содержание хозяйственной операции, личные подписи и т.д.).

Данный вывод следует из п. 3 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете, который требует принятия к бухгалтерскому учету только документов, оформленных по унифицированным формам, за исключением случаев, когда такие формы не разработаны.

Другим существенным новшеством Положения по учетной политике является требование раскрывать в учетной политике формы регистров бухгалтерского учета.

К регистрам бухгалтерского учета можно отнести журнал регистрации хозяйственных операций, журналы-ордера, вспомогательные ведомости, мемориальные ордера, Главную книгу, оборотную ведомость и т.д. Очевидно, что организация должна составить перечень применяемых ею бухгалтерских регистров и утвердить их формы в своей учетной политике на 2009 г..

В новом Положении по учетной политике оставлены без изменения как основные допущения учетной политики (имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности организации, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности), так и основные требования к ней (полноты и своевременности отражения фактов хозяйственной деятельности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности).

Как и раньше, при формировании учетной политики организации по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета ею делается выбор одного способа из нескольких, допускаемых нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если же нормативные правовые акты не допускают варианты отражения в бухгалтерском учете тех или иных операций, дублировать в учетной политике установленные правовые нормы не следует.

Учетная политика действует с 1 января года, следующего за годом ее утверждения. На это следует обратить особое внимание, так как зачастую приказ об утверждении учетной политики на текущий год регистрируют началом года (например, 5 января). Очевидно, что юридически действовать утвержденная таким приказом учетная политика будет только с 1 января следующего года.

Учетную политику должны применять все филиалы, представительства и обособленные подразделения организации независимо от их местонахождения. Разработка для них отдельной учетной политики не допускается.

Вновь созданные организации должны разработать и утвердить учетную политику в течение 90 дней с момента государственной регистрации.

Изменение учетной политики

Основанием изменения учетной политики по новому Положению признаются:

- изменение законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработка организацией новых способов бухгалтерского учета;
- существенное изменение условий хозяйствования, к которым относятся реорганизация, изменение вида деятельности организации и т.п.

Ранее в данный список входила также смена собственника организации, однако теперь это основание изменения учетной политики исключено.

Измененная учетная политика вводится в действие, как правило, с начала следующего отчетного года, однако впервые это разрешено делать и в текущем году. Указанное дополнение весьма логично, учитывая, что смена деятельности или реорганизация может быть произведена в начале или середине текущего года.

В новом Положении допускается без ограничения вносить дополнения в учетную политику. Например, организация может в отчетном году впервые взять кредит у банка, что потребует дополнительного отражения в учетной политике сведений о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную, о составе и списании дополнительных затрат по займам и т.д.

При внесении изменений в учетную политику необходимо будет дополнительно оценить в денежном выражении то влияние, которое окажет это изменение на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств. При существенном характере такого влияния организация обязана будет внести изменения в бухгалтерскую отчетность на начало года, с которого произошли изменения в учетной политике. Если в бухгалтерской отчетности приводятся данные за несколько лет, то отразить изменения необходимо и за более ранний период. Такой метод отражения изменений получил в новом Положении по учетной политике свой термин — «ретроспективный».

Впервые введен механизм отражения последствий изменения учетной политики при ретроспективном методе. Предлагается корректировать входящий остаток по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый

ранний представленный в отчетности период, а также значения связанных с ней статей бухгалтерской отчетности. При этом исходят из предположения, что изменения применялись с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Нередко изменения, вносимые в учетную политику, трудно, а то и просто невозможно оценить. В этом случае предлагается применять измененный способ ведения бухгалтерского учета только в отношении хозяйственных операций, совершенных после введения измененного способа, т.е. «перспективно». Очевидно, что в связи с существенной трудоемкостью расчета денежной оценки корректировки показателей бухгалтерской отчетности при ретроспективном методе большинство малых и средних организаций будут использовать именно перспективный метод.

Раскрытие учетной политики в бухгалтерской отчетности

Для организаций, публикующих свою бухгалтерскую отчетность, введено требование раскрытия в пояснительной записке принятых ею существенных способов ведения бухгалтерского учета. Состав и содержание информации, подлежащей обязательному раскрытию, конкретизируются в отдельных положениях по бухгалтерскому учету, утверждаемых Минфином России.

Для случая, когда изменения в учетную политику произведены после составления годовой бухгалтерской отчетности, установлено требование раскрытия изменений учетной политики в промежуточной бухгалтерской отчетности.

К обязательной информации об учетной политике, подлежащей раскрытию в пояснительной записке относятся:

- способы амортизации основных средств, нематериальных и других активов;
- методы оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;
- способы признания выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг;
- случаи отступления организации при формировании учетной политики от допущений, установленных Положением (имущественная обособленность, рациональность, осмотрительность и т.д.);

- описание событий, которые могут привести к банкротству или прекращению деятельности организации;

- факт утверждения нового нормативного акта, не вступившего в силу, который потребует внесения изменений в учетную политику, а также его влияние на показатели бухгалтерской отчетности.

При внесении изменений в учетную политику в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности дополнительно указывается:

- причина изменения учетной политики;
- содержание таких изменений;
- порядок отражения последствий изменения в учетной политике в бухгалтерской отчетности;

- суммы корректировок по каждой статье бухгалтерской отчетности, а для акционерных обществ также данные о базовой и разводненной прибыли (убытке) на каждую акцию;

- факт применения нового нормативного акта — для изменений, вызванных его применением;

- факты невозможности отражения в бухгалтерской отчетности корректировок за предшествующие периоды, связанных с внесением изменений в учетную политику.

Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)

Оценочными значениями, согласно нового ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» (далее – Положение), являются:

- величина создаваемых организацией резервов (по сомнительным долгам, под снижение стоимости материально-производственных запасов и других);

- сроки полезного использования (основных средств, нематериальных и иных амортизируемых активов);

- оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.

Изменением же оценочных значений признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива из-за появления новой информации о величине будущих выгод или

обязательствах (исправление ошибки в бухгалтерской отчетности не признается изменением оценочных значений).

Примером изменения оценочных значений служит, в частности, выявленное изменение срока полезного использования основного средства или нематериального актива (НМА).

При обнаружении данного обстоятельства организация обязана внести исправления в показатели бухгалтерской отчетности на начало отчетного года и использовать новый срок полезного использования амортизируемого актива в бухгалтерском учете.

Вышедшее в декабре 2007 г. ПБУ 14/2007³ уже предусматривает ежегодное уточнение сроков полезного использования НМА как оценочного значения (п. 27). Принимая во внимание постоянное приближение отечественного бухгалтерского учета к международным стандартам, очевидно, что аналогичные изменения будут внесены и в другие положения по бухгалтерскому учету, связанные с оценочными значениями (например, в Положение по учету основных средств⁴).

Согласно Положению изменение оценочного значения подлежит признанию в составе доходов или расходов в том периоде, в котором оно произошло. Если же такое изменение влияет и на бухгалтерскую отчетность будущих периодов, то оно подлежит отражению в составе доходов и расходов также и этих периодов.

Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на капитал организации, влечет за собой корректировку соответствующих статей бухгалтерского баланса за период, в котором произошло изменение.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности теперь дополнительно подлежат раскрытию:

- информация о содержании изменения оценочного значения;
- информация о содержании изменения оценочного значения, которое будет влиять в будущие периоды;
- факты невозможности оценки влияния изменений оценочных значений на будущие периоды.

³ Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 утверждено приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н.

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 утверждено приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

Очевидно, что применение на практике нового Положения об изменениях оценочных значений еще более отдаляет бухгалтерский учет от налогового учета, поскольку изменение в сроках полезного использования амортизируемого имущества и в величине формируемых резервов Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

Вступление в силу новых положений по бухгалтерскому учету

Пунктом 3 приказа Минфина РФ № 106н от 06 октября 2008г. установлено, что новые Положения по бухгалтерскому учету вступают в силу с 01 января 2009г., а это значит, что работникам финансовых подразделений организаций следует учесть новые Положения при подготовке годовой бухгалтерской отчетности за 2008 год в части полноты раскрытия информации об учетной политике.

Кроме того, новые требования к учетной политике необходимо использовать уже в этом году при разработке учетной политики организации на 2009 г.