

УДК 336:657.246

ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И МЕЖДУНАРОДНОЙ ПРАКТИКЕ НА 2018 ГОД

Завьялова Т.В., Булычева Т.В.

АНОО ВО ЦС РФ «Российский университет кооперации», Саранский кооперативный институт (филиал), Саранск, e-mail: m-tatyana@list.ru, tprnina@rambler.ru

Настоящая статья посвящена актуальным аспектам формирования учетной политики для компаний на 2018 г. Учетная политика является одним из важнейших инструментариев эффективной работы предприятия, главным регулятором при формировании активов и обязательств в компании. Отечественная практика формирования учетной политики претерпевает значительные изменения и поэтому требует постоянной адаптации учетных сотрудников. Международная практика формирования учетной политики является достаточно «интересной» с точки зрения заимствования ее положений для российских компаний при формировании учетной политики. Приведена сравнительная характеристика подходов к формированию учетной политики в соответствии с ПБУ 1/2008 и МСФО 8. Раскрыты грядущие изменения в формировании и применении способов в учетной политике на 2018 год. Приведено законодательное обоснование выбора способов и методов ведения бухгалтерского учета. Отдельно рассмотрен новый подход формирования учетной политики для представителей малого бизнеса. Новый подход к формированию учетной политики позволит значительно упростить процесс трансформации отчетности в формат МСФО, что создаст информационное поле для единообразного формирования финансовой отчетности в рамках мирового пространства. Учетная политика будет являться важнейшим учетным инструментом агрегирования финансово-экономических показателей деятельности предприятия.

Ключевые слова: учетная политика, финансовая отчетность, МСФО, ПБУ, федеральные стандарты, ретроспективный пересчет, трансформация отчетности

FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES IN DOMESTIC AND INTERNATIONAL PRACTICE FOR 2018

Zavyalova T.V., Bulycheva T.V.

Saransk Cooperative Institute (branch) ANO VPO Central Union of the Russian Federation «Russian University of Cooperation», Saransk, e-mail: m-tatyana@list.ru, tprnina@rambler.ru

This article is concerned with the topical issues of accounting policies for companies in 2018. Accounting policies are one of the most important tools for efficient operation of a company and the main regulator its assets and liabilities. Domestic practice of formation of accounting policy undergoes significant changes and therefore requires constant adaptation of accounting staff. The international practice of formation of accounting policies is quite interesting from the perspective of borrowing its rules for Russian companies. As well as the comparative analysis of approaches to the formation of accounting policies in accordance with RAS 1/2008 and IFRS 8 and upcoming changes in the formation and application of methods in accounting policies 2018 are described. This paper describes besides the legislative justification of the choice of methods of accounting. Separately a new approach to accounting policies formation for small businesses is presented. The new approach to the formation of accounting policies makes it possible to simplify the process of transformation of financial statements to the IFRS format. This situation founds the information field for the equal formation of financial statements in global space. The accounting policy will be the most important accounting tool for aggregating the financial and economic performance of the enterprise.

Keywords: accounting policies, financial statements, IFRS, RAS (Russian Accounting Standards), federal standards, retrospective restatement, transformation of financial statements

Экономический субъект формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. Первые федеральные стандарты бухгалтерского учета для организаций государственного сектора вступают в силу 1 января 2018 г. Среди них и Федеральный стандарт «Учетная политика, оценочные значения и ошибки», который является аналогом МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки». Учетная политика на 2018 год должна формироваться с учетом изменений ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», ориентируясь на феде-

ральные, международные и отраслевые стандарты учета.

Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета для организаций государственного сектора предусмотрено, что федеральный стандарт, регулирующий вопросы составления учетной политики, должен быть принят в 2018 г. В рамках реализации положений данного стандарта, рассмотрим особенности формирования учетной политики на 2018 год с учетом проекта стандарта «Учетная политика, оценочные значения и ошибки».

Реформирование системы бухгалтерского учета, переход на МСФО приводят к постепенной адаптации российского формата

формирования учетной политики к международному. Все это существенно приблизило российскую учетную политику к требованиям МСФО, что вполне логично так как в этом его цель и заключалась:

1. Российским компаниям разрешено применять положения МСФО при выборе способа учета в ходе формирования учетной политики. Это применяется тогда, когда в нормативно-правовых актах Российской Федерации не установлены способы учета по конкретному вопросу.

2. В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» уточнено, что изменение учетной политики возможно не только с начала отчетного года, но и в течение года в случае изменения требований законодательства Российской Федерации, вступающих в действие в течение года [1].

3. Описан порядок отражения в бухгалтерской отчетности последствий внесения изменений в учетную политику. Если эти изменения вызваны изменениями законодательства РФ или нормативными актами по бухгалтерскому учету, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном этими документами. В других случаях последствия изменений учетной политики отражаются ретроспек-

тивно при условии, что их денежная оценка может быть проведена с достаточной степенью надежности [2].

4. Основные положения учетной политики, оказывающие влияние на формирование финансовой отчетности, должны быть раскрыты в пояснениях.

Между тем ряд отличий и подходов к формированию учетной политики в отечественной и международной практике сохраняются (таблица).

Учетная политика в МСФО направлена на выработку подходов составления финансовой отчетности. В отечественной практике учетная политика закрепляет приемы и способы ведения бухгалтерского учета. В российских стандартах прописаны правила, инструкции, как и в каких случаях необходимо действовать, в МСФО – это всего лишь принципы формирования отчетности.

В МСФО 8 (IAS) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки» способы ведения бухгалтерского учета не прописаны. МСФО 8 (IAS) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки» требует более полного и детального раскрытия информации об изменениях учетной политики, чем ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Сравнительный анализ положений учетной политики в отечественной и международной практике

Признак сравнения	ПБУ 1/2008 «Учетная политика»	МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»
1. По принципу ориентации	На ведение бухгалтерского учета	На составление финансовой отчетности
2. Отражение способов ведения бухгалтерского учета	– оценка фактов хозяйственной деятельности; – погашение стоимости активов; – организация документооборота, – инвентаризация и т.д.	Отсутствуют, находят отражение в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»
3. Изменение учетной политики	– изменение требований, предусмотренных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами; – разработка новых способов ведения бухгалтерского учета; – существенное изменение условий хозяйствования	– требуется каким-либо МСФО; – приведет к тому, что финансовая отчетность будет представлять более надежную информацию, способную оказать влияние на финансовые результаты, финансовое положение и движение денежных средств
4. Ограничения для ретроспективного применения учетной политики	1. Оценка в денежном выражении изменений учетной политики предшествующих периодов не может быть произведена с достаточной степенью надежности 2. Для категории субъектов малого предпринимательства, за исключением эмитентов рынка ценных бумаг	Невозможно определить влияние изменения учетной политики, относящейся к определенному периоду
5. Возможность заимствования положений других стандартов	П. 7 ПБУ 1/08. Разрешено применять положения МСФО при выборе способа учета	–

Следует обратить внимание на то, что учетная политика применяется как перспективно, так и ретроспективно. Ограничение на ретроспективное применение МСФО 8, п. 24 и п. 12 ПБУ 22: невозможно определить влияние изменения учетной политики, относящейся к определенному периоду, предприятие должно применять новую учетную политику на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение возможно [3].

Таким образом, имеющиеся расхождения в подходах к формированию учетной политики, затрудняют процесс трансформации отчетности в формат МСФО [4]. Все это заставляет отечественных законодателей разрабатывать федеральные стандарты. То, что организации должны руководствоваться федеральными стандартами, четко прописано в главном документе по бухгалтерскому учету (ч. 3 ст. 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ) [1]. Если же в них не установлен способ, закон требует разработать его по правилам, прописанным в стандартах. В свою очередь, ПБУ 1/2008 считается федеральным стандартом. Именно это положение описывает способ, которым компания должна выбрать метод учета (п. 7 ПБУ 1/2008).

У многих практических работников в сфере бухгалтерского учета возникает вопрос: каким образом выбрать способ для учетной политики на 2018 год. Хорошо, когда способ учета единственный. В том случае, когда способов несколько или они отсутствуют вообще, требуется провести мониторинговую работу. Если в федеральном стандарте отсутствуют способы, то их необходимо разработать. При этом необходимо чтобы они не расходились с нормами МСФО. Если до поправок организация разрабатывала собственный метод, его нужно проверить по новому алгоритму. Если нарушена последовательность и выбран способ не из того документа, в учетной политике УСН на 2018 г. надо прописать новый метод учета.

Новые правила дают возможность разрабатывать собственные способы учета, даже если в стандартах есть правила. При этом они не должны противоречить нормам международных стандартов финансовой отчетности. Это исключительный случай, когда из-за использования законного способа отчетности компании получится недостоверной (п. 7.3 ПБУ 1/2008) [1]. В этом случае компания прописывает свой способ учета, а также называет метод, вместо которого она применяет собственный. Если в федеральном стандарте несколько способов на выбор, нужно оценить каждый по прави-

лам-допущениям и правилам-требованиям, которые сформулированы в ПБУ 1/2008. Выбрать нужно тот, что соответствует всем этим критериям. Можно не оценивать каждый способ по всем критериям, если метод учета компания будет использовать, чтобы формировать несущественную информацию. Признак существенности достаточно важен при формировании информации в финансовой отчетности.

Несущественной считают информацию, от которой не зависят экономические решения пользователей отчетности. Критерии существенности нужно прописать в учетной политике. Если компания решает, что способ учета нужен для несущественных операций, надо оценить его только исходя из рациональности. Очень важно при оценке рациональности учитывать два фактора: размер компании и условия, в которых она ведет бизнес, ориентируясь на профессиональное суждение бухгалтера. Возникает вопрос о применении требования рациональности. Например, на сомнительную и просроченную дебиторскую задолженность нужно создавать резерв. Но сомнительный долг может быть небольшим по меркам самой компании. При этом расчет резерва должен быть произведен с учетом норм и требований МСФО 36 «Резервы, условные обязательства и активы». При этом бухгалтер должен применить критерий существенности к примерной сумме, которую нужно отразить в балансе при формировании резерва. Руководство компании самостоятельно принимает решение о формировании резерва.

Следует отметить, что для крупных компаний есть особенность выбора способов. Если организация входит в холдинг, то может составлять индивидуально учетную политику независимо от других компаний группы. Но при этом она должна ориентироваться на внутриотраслевые стандарты, разработанные в головной компании.

Компании, которые составляют и публикуют отчетность по МСФО, получили в этом году право упростить себе формирование учетной политики. Независимо от того, есть ли в федеральном стандарте один или несколько способов, можно пользоваться особым правилом. Если способы в федеральных стандартах противоречат МСФО, можно руководствоваться международными стандартами (абз. 2 п. 7 ПБУ 1/2008) [1]. Это очень важное нововведение, так как значительно упрощает процесс трансформации отчетности в формат МСФО.

Нововведение избавляет крупные организации от двойной работы. В учетной политике на 2018 г. необходимо прописать, от

какого способа отказалась компания и какому правилу в международном стандарте он противоречит. Кроме того, факт отступления необходимо прописать в пояснениях к финансовой отчетности.

В рамках действующего законодательства бухгалтер, при формировании учетной политики, в первую очередь должен руководствоваться федеральными стандартами. Первый федеральный стандарт должен появиться к 2019 г. С 19 июля 2017 г. к федеральным стандартам приравняли ПБУ (Федеральный закон от 18.07.2017 № 160-ФЗ). Руководствуясь ими, необходимо выбирать способы учета. Если данный способ не установлен, компания выбирает его из действующих МСФО, затем федеральные стандарты по аналогичным вопросам либо отраслевые стандарты.

Очень важно обратить внимание на изменения, которые произойдут в бухгалтерском учете и формировании учетной политики на 2018 г. из-за новых стандартов. Законодатели внесли в закон о бухучете изменения, которые приравняли 24 действующих ПБУ к федеральным стандартам по ведению учета. Тем не менее Минфин собирается заменить многие из этих ПБУ новыми документами. В программе разработки стандартов сейчас 14 проектов (приказ от 07.06.2017 № 85н). В 2019 г. планируют ввести в действие федеральные стандарты «Запасы» и «Нематериальные активы». Что касается стандарта «Запасы», то проект этого документа находится на стадии разработки с 2011 г. На сайте Минфина мы можем ознакомиться с текстом этого документа и убедиться в том, что он является аналогом МСФО 2 «Запасы». Отдельные ПБУ не заменят полностью, будет обновленная их форма, ориентированная на нормы МСФО. Компания вправе заранее применять новые стандарты, если Минфин прописал такую возможность в приказе, которым утвердил стандарт (п. 23 ПБУ 1/2008) [1].

В настоящее время можно постепенно готовиться к переходу на новые стандарты, которые будут аналогами МСФО. Для этого можно использовать рекомендации Минфина аудиторам. В них есть способы, которые соответствуют международным стандартам отчетности. Сближение с МСФО – это главная цель реформирования российского бухучета. Любое изменение способа учета нужно прописать в учетной политике. Для этого надо издать приказ или распоряжение руководителя (п. 8, 11 ПБУ 1/2008) [1].

Все новые стандарты будут вступать в силу с начала года. Если компания захочет работать по стандарту раньше, в данном случае скорее всего она столкнется с ретро-

спективным пересчетом. Его нужно будет провести, если в стандарте не пропишут специальный порядок, как отразить изменение способа учета (п. 14 ПБУ 1/2008). В бухгалтерской отчетности потребуется отразить, что компания досрочно использует стандарты (п. 23 ПБУ 1/2008). Изменения, которые компания планирует внести в учетную политику на будущий год, больше не нужно раскрывать в отчетности. Минфин исключил это правило из ПБУ 1/2008 (п. 14 приказа Минфина России от 28.04.2017 № 69н). Как и прежде, потребуется раскрыть в пояснениях к балансу и отчету о финансовых результатах способы учета, которые могут повлиять на решения пользователей (п. 24 ПБУ 1/2008). Это нужно, так как пользователи отчетности сравнивают показатели за разные годы и делают выводы. По той же причине в отчетности отражают причину и содержание изменений в учетной политике (п. 21 ПБУ 1/2008). А если это существенно повлияло на финансовый результат или движение денег, то оценивают и раскрывают последствия (п. 13, 16 ПБУ 1/2008) [1].

Что касается изменений в учетной политике в 2018 г. для малых компаний, то здесь останется право упрощенного бухгалтерского учета. Малые компании вправе не использовать самые сложные правила из федеральных стандартов и составлять отчетность всего из двух форм. Но это касается не всех организаций. Отказаться от сложных способов учета вправе малые компании, некоммерческие организации и участники проекта «Сколково». В 2018 г. к малым будут относиться компании со среднесписочной численностью сотрудников за 2016 г. до 100 человек и доходами не более 800 млн рублей за тот же период.

Следует заметить, что не все малые компании вправе использовать упрощенные способы. Упрощать отчетность нельзя, если компания обязана проводить аудит. Для упрощенного учета есть ограничения по видам деятельности. Исключения составляют кредитные и жилищные кооперативы. В том случае если вид бизнеса не запрещает вести упрощенный учет, необходимо проверить компанию по другим критериям. Только лишь убедившись в том, что у вас есть возможность упростить бухгалтерский учет, мы можем воспользоваться этим при формировании методов и способов в учетной политике на 2018 г.

Резюмируя вышеизложенное, можно сделать вывод о том, что в 2018 г. компаниям необходимо будет использовать радикально новый подход к формированию учетной политики. Руководствоваться необходимо бу-

дет федеральными стандартами и нормами международных стандартов. Очень большое значение будет уделяться проявленному профессиональному суждению бухгалтера при выборе способов и методов учета так как законодательное обоснование этого необходимо будет раскрыть в пояснениях к финансовой отчетности. Грядущие изменения в практике учета позволят сблизить отечественную систему учета с международной практикой. Так, например, изменится механизм начисления амортизации по объектам основных средств: амортизация будет начисляться с того момента, когда объект готов к использованию, а не с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, как в настоящее время. Этот подход полностью соответствует требованиям международных стандартов [5].

Ориентация российской учетной практики на нормы МСФО значительно изменяет подход к использованию приемов и методов ведения бухгалтерского учета. Особенно это выражается в формировании статей активов, обязательств и капитала в бухгалтерской отчетности [6]. Отчетность предприятий, составленная по МСФО, станет более прозрачной и инвестиционно-привлекательной для зарубежных инвесторов, а формат бухгалтерской отчетности станет общепризнанным.

Компромиссное решение с Минфином: переход на МСФО должен быть постепенным, охватывающим несколько этапов, чтобы дать возможность предприятиям адаптироваться к происходящим изменениям. Тем не менее следует отметить, что в последнее время переход на МСФО носит все более

радикальный характер, что отражается на подходах к ведению бухгалтерского учета, а соответственно, и формировании учетной политики. Российские законодательные акты позволяют использовать приемы и способы, изложенные в МСФО, интерпретировать отдельные факты хозяйственной деятельности опираясь на разъяснения МСФО. Все это мы должны отразить в учетной политике. Причем идеальным вариантом, на наш взгляд, будет сформированная учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета и соответствующая требованиям МСФО.

Список литературы

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): Приказ Минфина РФ от 06.11.2008 № 106н (ред. от 28.04.2017 № 69 н) // КонсультантПлюс. [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 09.12.17).
2. Сапожникова Н.Г. Современные проблемы корпоративного учета и отчетности / Н.Г. Сапожникова, Т.А. Лаврухина. – Воронеж: Издательский дом «ВГУ», 2015. – 199 с.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402 ФЗ (ред. 18.07.2017) [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <https://dokumenty24.ru/zakony-rf/fz-o-bukhgalterskom-uchete.html> (дата обращения: 10.12.17).
4. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетных оценках и ошибки» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://msfofm.ru/ifrs> (дата обращения: 10.12.17).
5. Булычева Т.В. Проблемы трансформации российской финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами / Т.В. Булычева // Микроэкономика. – 2014. – № 2. – С. 6–10.
6. Завьялова Т.В., Гудожникова Е.В., Романова И.В. Сравнительный анализ объектов бухгалтерского учета в отечественной и международной практике // Современные проблемы науки и образования. – 2014. – № 6 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.science-education.ru> (дата обращения: 10.12.17).