

ВСТУПЛЕНИЕ

Как известно, обновлять учетную политику не обязательно – в том случае, если никаких нововведений в ней не содержится. Однако в 2013 году без обновления учетной политики не обойтись. Причин тому несколько:

- во-первых, с 1 января 2013 года начинает действовать новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете», в числе прочего регламентирующий составление учетной политики;
- во-вторых, данным законом предусматривается обновление всей нормативной базы бухгалтерского учета, что должно выразиться заменой Положений по бухгалтерскому учету Федеральными стандартами по бухгалтерскому учету;
- в-третьих, годом ранее официально переведены на русский и утверждены Международные стандарты финансовой отчетности, применение которых становится все более и более распространенным явлением.

Все это заставляет субъектов учета принять соответствующие изменения в учетную политику на 2013 год.

В настоящем пособии:

- рассматриваются требования к учетной политике, содержащиеся в новом Федеральном законе «О бухгалтерском учете»;
- кратко анализируются Положения по бухгалтерскому учету, принятые в 2012 году и соответственно подлежащие отражению в учетной политике за 2013 год;
- комментируется текст Международного стандарта финансовой отчетности IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», а также пункты, относящиеся к учетной политике, Международного стандарта финансовой отчетности IAS 1 «Представление финансовой отчетности»;
- приводится образец учетной политики на 2013 год.

Пособие предназначено для практикующих бухгалтеров, ответственных за составление бухгалтерской учетной политики на производственных и торговых предприятиях.

Глава 1. НОВЫЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН «О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ» – ОБ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ

Итак, с 1 января 2013 г. в действие вводится Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Какие новые требования предъявляет названный законодательный акт к учетной политике?

Требования эти изложены в ст. 8. Открываем документ и читаем:

Статья 8. Учетная политика

1. Совокупность способов ведения экономического субъектом бухгалтерского учета составляет его учетную политику.

2. Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами.

3. При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами.

4. В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

5. Учетная политика должна применяться последовательно из года в год.

6. Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

1) изменении требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;

2) разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;

3) существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

7. В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловливается причиной такого изменения.

Что изменилось в сравнении с предшествующими годами?

На первый взгляд, изменения минимальны: трактовка учетной политики и основной порядок ее применения остались прежними. Суть требований к учетной политике можно выразить следующими словами:

- учетная политика необходима при выборе одного из нескольких допускаемых законодательством способов учета, а в качестве документа представляет собой описание применяемых субъектом способов учета;

- учетная политика устанавливается однажды и может быть пересмотрена лишь в начале года в случае объективной необходимости.

Формулировки нового Федерального закона, как и прежнего Федерального закона, как и вообще всей нормативной базы бухгалтерского учета, несовершенны, что не является новостью для бухгалтера, страдающего из-за названного несовершенства периодически, однако они не новы. За одним исключением, не сразу бросающимся в глаза: упоминания федеральных и отраслевых стандартов, ранее в законодательной базе отсутствовавших.

Что такое федеральные и отраслевые стандарты, а также упоминаемые в тексте нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» рекомендации в области бухгалтерского учета и стандарты экономического субъекта и какое влияние все перечисленные документы оказывают на учетную политику субъекта?

Перечисленные документы оказывают – вернее, начнут оказывать с 2013 г. – самое непосредственное влияние на учетную политику субъекта, поскольку начиная с 2013 г. должны (как минимум, могут) подменить собой частично бухгалтерское законодательство, а частично... саму учетную политику.

Обращаемся к ст. 21 нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» и выясняем, что:

3. Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливаются:

4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета.

При этом:

4. Федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету (включая учетную политику, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения) организаций бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

С большой степенью уверенности можно утверждать, что федеральные стандарты, которые не преминут появиться со вступлением в силу нового Федерального закона «О бухгалтерском учете», начнут регламентировать в том числе составление учетной политики, тем самым заменят ныне действующее ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Принимая во внимание взятый законодателем курс на обновление нормативной базы бухгалтерского учета, этого следовало ожидать. Значит, обновление учетной политики на 2013 год – не последнее: появится соответствующий федеральный стандарт, и учетную политику придется приводить в соответствие с новым регламентирующим документом, который, как то водится, не только повторит требования к учетной политике нового Федерального закона «О бухгалтерском учете», но и добавит что-нибудь от себя.

А что отраслевые стандарты? В следующем подпункте Федерального закона «О бухгалтерском учете» говорится:

5. Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Так как федеральными стандартами устанавливаются требования в том числе к учетной политике, а отраслевые стандарты «устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности», как написано в процитированном подпункте, то отраслевые стандарты будут регламентировать также учетную политику субъекта. В итоге у бухгалтера окажутся несколько нормативных документов, устанавливающих требования к учетной политике:

- а) Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- б) федеральный стандарт;
- в) отраслевой стандарт.

Напоминаю, что учетная политика – описание способов учета, применяемого субъектом при выборе из нескольких альтернативных, допускаемых законодательством: в противном случае, если способ учета, предусмотренный законодательством, единственный, необходимость указывать применяемый способ учета отпадает. Довольно очевидно, что какие-либо отраслевые особенности оформления документа, именуемого учетной политикой, отсутствуют, поэтому отраслевые стандарты не должны касаться учетной политики. Но, вероятно, будут: в этом случае бухгалтерам предприятий, относящихся к различным отраслям, уготована участь оформлять учетную политику с «отраслевыми особенностями», что не может не вызвать улыбку, поскольку можно вести учет с отраслевыми особенностями, но описывать данные отраслевые особенности, в свою очередь, с «отраслевыми особенностями» вряд ли разумно.

Следующий после отраслевых стандартов регламентирующий документ – рекомендации в области бухгалтерского учета.

С рекомендациями, не имеющими обязательного характера применения, более-менее ясно: кто-то рекомендации разрабатывает, однако субъекты вправе их не применять. Применять или не применять – учетная политика, фиксирующая сделанный субъектом выбор.

На момент утверждения субъектом учетной политики на 2013 г. отраслевые рекомендации отсутствуют, однако возможность их применения желательно зафиксировать. В учетной политике можно записать:

«ООО "Изумруд" принимает решение о применении или неприменении рекомендаций в области бухгалтерского учета по мере их утверждения».

А вот со стандартами экономического субъекта – последним пунктом в списке, регулирующих бухгалтерский учет согласно ст. 21 нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» документов, – все гораздо интересней.

Читаем:

11. Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

12. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

13. Стандарты экономического субъекта применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

14. Экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности.

Это все, что сообщается об экономических стандартах в новом Федеральном законе «О бухгалтерском учете».

Нет, в следующей статье добавляется:

15. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

Итак, стандарты разрабатываются и утверждаются не сторонними учреждениями или организациями, а самим субъектом, совсем как учетная политика, и предназначены для «упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета», тоже совсем как учетная политика.

Чем в таком случае стандарты экономического субъекта отличаются от учетной политики? Единственным, по всей видимости – возможностью их не составлять, ведь, согласно процитированному выше подп. 12 ст. 21 нового Федерального закона «О бухгалтерском учете», «необходимость... стандартов экономического субъекта устанавливается этим субъектом самостоятельно».

Субъект имеет право стандарты экономического субъекта не составлять, чем ему, без всякого сомнения, стоит воспользоваться, так как составлять два по сути идентичных документа – учетную политику и стандарт экономического субъекта – как бы выразиться помягче, нерационально. В учетной политике сделанный выбор желательно отразить, в такой приблизительно формулировке:

«ТОО "Изумруд" не составляет стандартов экономического субъекта, в соответствии с подп. 12 ст. 21 Федерального закона "О бухгалтерском учете", так как в стандартах отсутствует необходимость».

Последняя статья нового Федерального закона «О бухгалтерском учете», в которой упоминается учетная политика, – ст. 29 «Хранение документов бухгалтерского учета». В подп. 2 названной статьи сообщается:

2. Документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

В качестве документа учетная политика хранится в течение 5 лет. Отсчет ведется от года, в котором составленная учетная политика использовалась последний раз.

Таковы требования, выдвигаемые к учетной политике новым Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Глава 2. ПОЛОЖЕНИЯ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ, ВСТУПИВШИЕ В СИЛУ В 2012 ГОДУ

Всего в 2012 г. вступило в силу два новых либо в новой редакции Положения по бухгалтерскому учету:

- ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н, зарегистрировано в Минюсте РФ 30 декабря 2011 г. № 22875;

- ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», в редакции приказа Минфина РФ от 14.02.2012 г. № 23н.

Давайте разберем, что следует записать в учетную политику относительно каждого из названных документов.

Глава 2.1. ПБУ 24/2011 «УЧЕТ ЗАТРАТ НА ОСВОЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ»

ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» регламентирует учет для предприятий добывающей промышленности: предприятия – соответственно их бухгалтерский персонал, – которые природные ресурсы не осваивают, могут не беспокоиться, никаких записей в учетную политику на 2013 г. в связи со вступлением в силу названного документа делать не нужно.

Можно, конечно, записать:

«В связи с тем, что геологической разведкой и добычей полезных ископаемых ТОО "Изумруд" не занимается, ПБУ 24/2011 "Учет затрат на освоение природных ресурсов" не применяется».

Но это не является обязательным.

Однако предприятиям, ведущим геологоразведочную или аналогичную деятельность, без упоминания в учетной политике нового Положения по бухгалтерскому учету не обойтись. Конечно, ПБУ 24/2011 вступило в силу начиная с «с бухгалтерской отчетности 2012 г.», поэтому, скорее всего, уже отражено в учетной политике субъекта, но тем не менее это основная новость в учетной политике за текущий год, которую не грех повторить в следующем.

Какие новые учетные правила и, главное, учетные альтернативы предлагаются новым Положением по бухгалтерскому учету?

Что касается методологии, ничего дельного ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», как и большинство других нормативных актов по бухгалтерскому учету, не предлагает, зато альтернатив в способах учета допускается куда как достаточно.

Так, начиная с 2012 г. предприятия добывающей промышленности имеют право:

- 1) в соответствии с п. 4 рассматриваемого Положения по бухгалтерскому учету списывать затраты на поисковые работы на текущую деятельность (фактически по собственному усмотрению);

- 2) в соответствии с п. 17 самостоятельно устанавливать порядок амортизации «поисковых активов»;

3) в соответствии с п. 19 обесценивать «поисковые активы» с последующим списанием суммы обесценения на финансовые результаты.

Так как субъект действует по собственному усмотрению, сделанный выбор должен быть отражен в учетной политике.

Вот какую информацию ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» предлагает вносить в учетную политику:

29. В составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

перечень видов поисковых затрат, признаваемых внеоборотными активами, либо указание на то, что все поисковые затраты признаются расходами по обычным видам деятельности;

Согласно п. 4 того же Положения, субъект имеет право признавать затраты на поисковые работы внеоборотными активами либо списывать их на текущую деятельность. Совершенно обязательно записать в учетной политике, какое решение принято, ведь этим решением закрепляется применение одного из альтернативных способов бухгалтерского учета.

Формулировка может быть следующей:

«По геологоразведочной деятельности ТОО "Изумруд" признает внеоборотные активы в соответствии с ПБУ 6/01 "Учет основных средств".

Расходы на геологическую разведку полезных ископаемых капитализируются на счете 97 "Расходы будущих периодов" до принятия решения о разработке месторождения:

в случае принятия решения о разработке месторождения расходы списываются со счета 97 "Расходы будущих периодов" на счета затрат на производство в сумме, пропорциональной планируемому времени разработки месторождения;

в случае отказа от разработки месторождения расходы одновременно списываются со счета 97 "Расходы будущих периодов" на убытки».

Но может быть, конечно, и иной.

Отмечу, что ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» официально не возбраняет списывать «поисковые затраты» на текущую деятельность одновременно и в полном объеме независимо от принятия решения о разработке месторождения. Тем не менее это противоречит применяемой методологии бухгалтерского учета, а именно принципу начисления (временной определенности фактов хозяйственной деятельности), гласящему, что доходы и расходы подлежат начислению в те моменты времени, к которым относятся. Хотя в соответствии с ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» субъекты имеют на это полное право.

Такие вот нынче нормативные акты принимаются: плохо коррелирующие, а то и вовсе вступающие в противоречия с другими нормативными актами.

особенности классификации материальных и нематериальных поисковых активов;

О классификации «поисковых активов» в Положении почти ничего не говорится, но раскрыть данный вопрос в учетной политике не будет лишним – если, конечно, какая-либо специфика имеет место. В противном случае в учетной политике лучше записать:

«Поисковые активы классифицируются в общем порядке, наряду с другими объектами бухгалтерского учета».

порядок начисления амортизации по поисковым активам;

Согласно п. 17 ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», «порядок начисления амортизации по поисковым активам определяется организацией».

Это необходимо упомянуть – к примеру, в следующей формулировке:

«На поисковые активы, признанными основными средствами, ТОО "Изумруд" начисляет амортизацию.

Амортизация начисляется линейным способом, исходя из срока предполагаемого использования основных средств».

группировка поисковых активов в целях проверки их на обесценение;

Идея о том, что поисковые активы при проверке на обесценение необходимо группировать по сегментам, позаимствована из Международного стандарта финансовой отчетности IAS 36 «Обесценение активов». Однако эта процедура не обязательная (по крайней мере, не всегда обязательная), поэтому при возможности ее лучше не проводить.

Записываем:

«Группировка поисковых активов в целях проверки на обесценение проводится в общем порядке, наряду с другими объектами и показателями бухгалтерского учета».

Потом, в отчетном периоде, можно составить документ, что согласно проведенной проверке активы не обесценились.

условия перевода поисковых активов в состав основных средств, нематериальных и иных активов организации.

Если субъект предполагает завершить геологоразведочную деятельность в отчетном периоде, в учетной политике желательно предусмотреть порядок перевода средств труда, ранее квалифицированных в качестве поисковых активов, в разряд «обыкновенных» объектов учета.

Это актуально лишь в том случае, если учет поисковых активов осуществляется в соответствии с п. 9, гласящим: «материальные и нематериальные поисковые активы учитываются на отдельных субсчетах к счету учета вложений во внеоборотные активы». Это ошибка законодателя: нет ни малейших методологических оснований учитывать основные средства, используемые для геологоразведочной деятельности, в качестве вложений во внеоборотные активы (капитальных вложений). Впрочем, речь идет лишь о том, на каком счете отражать объекты. Что не приводит ни к каким существенным последствиям, за исключением общего искажения

бухгалтерской отчетности, которая настолько искажена другими ошибками, что ей все равно: ошибкой больше, ошибкой меньше...

Если поисковый актив отражен на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», как то предписывает ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», субъект может записать в учетной политике:

«Основные средства, квалифицированные в качестве поисковых активов, учитываются на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы". Начисленная на них амортизация отражается на счете 02 "Амортизация основных средств".

При окончании использования для целей геологической разведки объекты переводятся на счет 01 "Основные средства"».

Читаем дальше:

Пример раскрытия в бухгалтерской отчетности организации информации об учетной политике в отношении затрат на поиск, оценку месторождений полезных ископаемых и разведку полезных ископаемых приведен в приложении к настоящему Положению.

Это новость: в других Положениях примерная учетная политика не приводилась. Но если для рассматриваемого Положения по бухгалтерскому учету сделано исключение, отлично – давайте посмотрим, какую информацию предлагается в учетной политике отражать.

Итак, Приложение к ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», озаглавленное:

ПРИМЕР РАСКРЫТИЯ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ ИНФОРМАЦИИ ОБ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ В ОТНОШЕНИИ ЗАТРАТ НА ПОИСК, ОЦЕНКУ МЕСТОРОЖДЕНИЙ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ И РАЗВЕДКУ ПОЛЕЗНЫХ ИСКОПАЕМЫХ

1. Признание поисковых затрат.

К поисковым затратам, признаваемым в составе материальных поисковых активов, относятся:

затраты на бурение и обустройство поисково-оценочных, поисковых и опережающих эксплуатационных скважин;

затраты на геолого-геофизические работы, проводимые в скважинах;

затраты на приобретение и монтаж оборудования и установок, используемых для поиска, оценки месторождений полезных ископаемых и разведки запасов нефти и газа.

В фактические затраты на приобретение (создание) материальных поисковых активов включаются:

таможенные пошлины и таможенные сборы;

невозмещаемые суммы налогов, государственные и патентные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением поискового актива;

вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен поисковый актив;

суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением поискового актива;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением поискового актива и обеспечением условий для его использования в запланированных целях.

В фактические затраты на приобретение (создание) нематериальных поисковых активов включаются:

затраты на получение лицензии на геологическое изучение или на добычу нефти и газа;

затраты на приобретение геологической информации;

затраты на бурение опорных, параметрических и структурных скважин;

затраты на оценку технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи нефти и газа на участке, выполняемые сторонними организациями;

затраты на 3-D и 4-D сейсморазведку.

Замечу: данные объекты правильно учитывать в качестве расходов будущих периодов. Однако законодатель предписывает иное.

Подробный анализ ошибок ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» приведен в серии «Актуальный комментарий» в опубликованной ранее брошюре.

В составе затрат на приобретение лицензий, дающих право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых, учитываются:

затраты, связанные с оформлением документов для получения лицензии;

затраты на оплату участия в конкурсе или аукционе;

затраты на оплату разового платежа за пользование недрами.

Затраты на топографические, геологические, геохимические и геофизические исследования, затраты на содержание служб, проводящих данные исследования, и прочие затраты в отношении данного участка недр, понесенные от момента получения лицензии и до того момента, когда установлена коммерческая целесообразность добычи нефти и газа, признаются расходами по обычным видам деятельности.

Еще одна методологическая ошибка: списывать названные затраты возможно не раньше принятия решения о разработке или отказе от разработки месторождения.

2. Порядок начисления амортизации по поисковым активам.

Нематериальные поисковые активы не амортизируются в ходе деятельности по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и разведке полезных ископаемых.

Нематериальные поисковые активы не должны амортизировать до принятия решения о разработке или отказе от разработки месторождения. Здесь указано правильно – в отличие от основного текста, в котором допускается обратное.

Затраты на приобретение машин и оборудования амортизируются линейным методом в течение срока полезного использования. Амортизационные отчисления включаются в состав затрат на геологоразведочные работы по соответствующим участкам.