

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ФОРМИРОВАНИЮ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ (УП)

1. Нормативная база для формирования учетной политики (УП)

Настоящее методическое пособие по учетной политике подготовлено с учетом Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», вступившего в силу с 1 января 2013 года (далее – Закон 402-ФЗ), всех действующих на начало календарного года ПБУ и ФСБУ, информационных сообщений и разъяснений Минфина России по применению законодательства в бухгалтерском учете (ПЗ, ИС-учет), а также обновленной по состоянию на начало года редакции Налогового кодекса РФ.

2. Причины переиздания и принцип последовательности применения УП

Учитывая масштабное ежегодное обновление законодательства и нормативно-правовой базы, может быть принято решение о переиздании ранее применяемых организационно-распорядительных документов по учетной политике с 1 января нового календарного года.

Принятая учетная политика (стандарты) **может применяться последовательно из года в год** (так сказано в п.5 ст. 8 Закона 402-ФЗ). То есть переиздавать учетную политику ежегодно не нужно. Исходя из принципа последовательности применения УП, при принятии (переиздании) учетной политики (стандартов) не следует ограничивать срок действия каким-либо годом. Кроме того, в теории учетная политика может быть изменена не позднее 31 декабря предшествующего года, а на практике – работа над ней продолжается в начале календарного года, на который вносятся изменения. Поэтому при изменении учетной политики лучше использовать термин, придуманный Минфином РФ для фактического придания обратной силы своим приказам: «**начиная с отчетности _____ года**».

3. Разделение учетной политики на бухгалтерскую и налоговую

Учетную политику в последние годы было принято разделять на **части**:

- **учетная политика в бухгалтерском учете** (совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной жизни - п.1 ст.8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», п.2 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»);

- **учетная политика для целей налогообложения** (**выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей ФХД – ст. 11 НК РФ**, порядок ведения налогового учета - ст. 313-~~333~~ **главы 25** НК РФ).

Если экономическому субъекту удобнее объединить бухгалтерский учет и налогообложение, описав регламент учетных процессов в отношении объектов учета сразу с обеих сторон – это возможно.

4. Обратите внимание: новое определение учетной политики в Законе 402-ФЗ

Согласно терминологии нового Закона 402-ФЗ **учетная политика представляет собой совокупность стандартов бухгалтерского учета экономического субъекта**. В этом легко убедиться, сопоставив формулировки статей 3, 8, 21 Закона 402-ФЗ:

«Статья 3. Основные понятия, используемые в настоящем Федеральном законе

Для целей настоящего Федерального закона используются следующие основные понятия:

3) стандарт бухгалтерского учета - документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета.»

«Статья 21. Документы в области регулирования бухгалтерского учета

1. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

- 1) федеральные стандарты;*
- 2) отраслевые стандарты;*
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;*
- 4) стандарты экономического субъекта.»*

«Статья 8. Учетная политика

1. Совокупность способов ведения экономическим 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.»*

5. Разделяем внутренние стандарты: учетная политика и все остальное

Как видно из вышеприведенных формулировок Закона 402-ФЗ, стандарты бухгалтерского и (или) налогового учета (**учетную политику**) необходимо отделять от иных стандартов экономического субъекта, носящих организационно-регламентирующий характер. Учетная политика – это только стандарты, определяющие способы ведения учета (и не более того). Тенденции вытеснения из учетной политики стандартов организационно-регламентирующего характера, не связанных с выбором (определением) способа ведения учета, будут набирать силу. Замыкать на себя всю организационно-распорядительную составляющую финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта бухгалтерии (финансовой службе) не следует – оставьте эту работу руководству и другим службам.

Организационные решения, традиционно присутствовавшие в учетной политике прошлых лет, необходимо **перенести в систему иных стандартов экономического субъекта**, не являющихся учетной политикой. И хотя некоторые стандарты организационно-регламентирующего характера исторически рассматривались, как составная часть либо приложения к учетной политике, фактически они таковыми не являются, а представляют собой **самостоятельные организационно-распорядительные документы, к которым относятся, например:**

- положение о служебных командировках;
- положение о расходах на услуги телефонной связи и Интернет;
- положение о представительских расходах и т.п.

6. Федеральные и отраслевые стандарты, как основа УП, в переходный период

Отраслевые стандарты на начало года по-прежнему отсутствуют, по этой причине мы пока не разделяем учетную политику (стандарты) по отраслям. Роль федеральных стандартов бухгалтерского учета в период после принятия Закона 402-ФЗ выполняют, как принимаемые новые ФСБУ, так и все действующие ПБУ, принятые по 31.12.2012 включительно – это следует из пункта 1 статьи 30 Закона 402-ФЗ:

«Статья 30. Особенности применения настоящего Федерального закона

1. До утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных настоящим Федеральным законом, применяются правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Центральным банком Российской Федерации до дня вступления в силу настоящего Федерального закона.»

7. Краткость – сестра таланта: избегаем цитирования норм права в УП

По-прежнему актуальной является рекомендация избегать цитирования законов и (или) нормативных правовых актов при формировании учетной политики (стандартов). Не следует включать в учетную политику общие положения, одинаковые для всех субъектов учета и лишь повторяющие формулировки законов и (или) нормативных правовых актов – **текст должен быть кратким, лаконичным**, действительно полезным и информативным, содержать лишь необходимые на момент принятия учетной политики элементы.

Учетная политика (стандарты) формируются только в случаях, когда:

1) требуется сделать **выбор одного из нескольких допускаемых федеральными стандартами либо налоговым законодательством способов учета** (п. 3 ст. 8 Закона 402-ФЗ, ст. 313 НК РФ). Для этого случая (выбора из нескольких допускаемых вариантов) в методическом пособии используется символ □, в котором проставляется отметка (например √) при выборе этого способа учета.

2) требуется **разработать способ в отношении объекта учета самостоятельно**, исходя из общих требований законодательства, федеральных и отраслевых стандартов (п.4 ст. 8 Закона 402-ФЗ, ст. 313 НК РФ). Для этого случая мы приводим рекомендуемые формулировки ниже строки (поля), отведенного для описания способа, оставляя возможность изменить либо откорректировать их, исходя из специфики организации учета.

8. Рамки и ограничения при формировании учетной политики (стандартов)

Учетная политика не может изменить нормы права (прежде всего – нормы налогового законодательства), поэтому не следует выходить при ее принятии за рамки ограничений, установленных Налоговым кодексом РФ и (или) нормативными правовыми актами в сфере налогообложения.

В случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в ФСБУ (ПБУ) не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, используя последовательно следующие документы (п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»):

- а) международные стандарты финансовой отчетности;
- б) положения стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам;
- в) рекомендации в области бухгалтерского учета (<http://bmccenter.ru/>)

9. Обоснование выбранных (разработанных) способов ведения учета

В действующем законодательстве нет требований об обязательном обосновании выбранных и (или) разработанных способов учета ссылками на нормы права (законы, Инструкции, и т.д.) Однако если такое нормативное обоснование приведено – учетная политика выглядит намного «солиднее» и весомее, нежели без ссылок на нормы права. Поэтому при формировании элементов учетной политики желательно указывать **основания избранных способов ведения учета**, включая в учетную политику соответствующие ссылки на нормы права и (или) другие документы, предоставляющие право выбора или подкрепляющие выбор, **включая рекомендации профессионального бухгалтерского сообщества.**

10. Дополнения в учетную политику могут быть внесены в любой момент

Не следует включать в учетную политику (стандарты) способы ведения учета в отношении объектов, которые отсутствуют у экономического субъекта на момент формирования учетной политики. Предусмотреть абсолютно все на будущее невозможно. Помните, что **дополнить учетную политику (стандарты) вы можете в любое время** – по мере появления новых объектов учета, для которых требуется выбрать либо разработать способы учета.

Советуем ограничивать объем учетной политики (стандартов) при ее первичном формировании, включая в нее лишь те элементы, которыми Вы действительно намерены пользоваться в ближайшее время. В законодательстве нет препятствий к расширению (дополнению) учетной политики за счет внесения дополнений в нее в любой момент.

11. Правила внесения изменений в учетную политику согласно Закону 402-ФЗ и НК РФ

Изменить учетную политику в бухгалтерском учете можно, как правило, с начала отчетного года (с 1 января), если иное не обусловлено причиной такого изменения (например, изменениями нормативной базы, вступающими в силу с более ранней даты). Основаниями для изменения учетной политики в бухгалтерском учете являются (п.п. 6, 7 ст. 8 Закона 402-ФЗ):

- изменение требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;
- разработка или выбор нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенное изменение условий деятельности экономического субъекта.

Похожие правила содержатся в статье 313 НК РФ, где сказано: решение о внесении изменений в УП для целей налогообложения **при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода (календарного года)**, а при изменении законодательства о налогах и сборах не ранее, чем с момента вступления в силу изменений норм указанного законодательства.

Таким образом, учетная политика (либо корректировка учетной политики) на очередной год утверждается обычно не позднее 31 декабря предыдущего года. **Однако при необходимости учета новогодних изменений законодательства допускается выпустить распорядительный документ не позднее окончания первого отчетного периода нового года (периода, за который составляется отчетность с представлением внешним пользователям) с оговоркой о применении, начиная с бухгалтерской и налоговой отчетности нового года.**

12. Единство учетной политики в организации и (или) холдинге (группе компаний)

Учетная политика и другие стандарты экономического субъекта являются едиными для экономического субъекта и устанавливают одинаковые правила для всех подразделений такого субъекта, включая филиалы и представительства. Единые стандарты, включая единую учетную политику, могут устанавливаться для дочерних компаний, если это не препятствует их деятельности (п.п. 13, 14 ст. 21 Закона 402-ФЗ).

13. Условия представления учетной политики контрольным органам

Действующее законодательство не требует представления учетной политики в налоговые органы без специального письменного запроса о ее представлении в качестве документа, связанного с исчислением и уплатой налогов, заявленных в налоговых декларациях (в рамках налогового контроля).

14. Ликвидация избыточных полномочий главного бухгалтера, в т.ч. по формированию УП

В ранее действующем законе о бухгалтерском учете (№ 129-ФЗ от 21.11.1996) было сказано, что ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной отчетности, обеспечение соответствия осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, организация контроля за движением имущества и выполнением обязательств возлагается на главного бухгалтера. В Законе 402-ФЗ ничего подобного нет, организация и ведение бухгалтерского учета (в том числе – формирование учетной политики) отнесены к компетенции руководителя экономического субъекта.

«Статья 7. Организация ведения бухгалтерского учета

1. Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта».

15. Рабочие инструкции по работе с макетом УП: исключить ненужное и сделать выбор

Предлагаемые учетная политика (стандарты) организации являются едиными, с цветовым разделением части текста в электронном макете, относящегося исключительно:

- к некоммерческим организациям (НКО), выделенным зеленым цветом (на которые не распространяются отдельные ПБУ, отдельные нормы новых ФСБУ либо имеются особенности в их применении);
- к микропредприятиям и НКО, которые вправе вести бухгалтерский учет по простой системе (без применения двойной записи), применять иные упрощения, выделенным голубым цветом;
- к субъектам, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную БФО - малые предприятия (МП), НКО, «сколковцы», выделенным синим цветом;
- к субъектам малого и среднего предпринимательства (СМСП), выделенным фиолетовым цветом.

Выделение микропредприятий и НКО в отдельную категорию связано с тем, что нормами ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» этой категории предоставляется право вести бухгалтерский учет по простой системе (без применения двойной записи). Социальная ориентированность НКО для решения вопроса о возможности ведения бухгалтерского учета по простой системе (без двойной записи) значения не имеет.

Поэтому рекомендуем перенести текст макета учетной политики (стандартов) в отдельный файл (либо несколько файлов) и откорректировать его в соответствии с вашими потребностями (конкретными условиями финансово-хозяйственной деятельности), в частности:

- исключив текст, который не касается вашей организации по признаку организационно-правовой формы и (или) принадлежности к субъектам малого, среднего предпринимательства, НКО и т.п.;
- исключив те элементы учетной политики, которые Вы считаете преждевременным устанавливать, имея в виду отсутствие у вас соответствующих объектов учета или хозяйственных условий;
- сделав выбор из допустимых нормативно вариантов, проставив любой знак в выбранных окнах □ (обратите внимание: в некоторых случаях может быть выбрана не одна, а несколько позиций);
- заполнив пустые поля в элементах учетной политики, где требуется самостоятельная разработка способов учета, с учетом экспертных подсказок, при необходимости изменяя и дополняя перечень предложенных элементов (содержание формулировок);
- удалив экспертные комментарии и подсказки;
- проверив и исправив нумерацию страниц в колонтитулах вновь созданных файлов.

Подчеркиванием (желтым маркером) выделены изменения и дополнения УП с нового года!

Ваши предложения, отзывы, вопросы, замечания направляйте adm@fineks.org либо www.fineks.org.

Ваше мнение очень важно для нас! Желаем успеха в разработке и применении учетной политики!

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА (СТАНДАРТЫ) ОРГАНИЗАЦИИ
Форма приказа об утверждении учетной политики

_____ (наименование экономического субъекта)

_____ (место нахождения)

_____ (ОГРН/ИНН)

ПРИКАЗ (ПОЛОЖЕНИЕ)

_____ № _____
(дата документа) (номер документа)

**Об учетной политике организации, применяемой
начиная с бухгалтерской и налоговой отчетности
20__ года**

В связи с изменением законодательных и иных нормативных правовых актов, а также разработкой новых способов ведения учета

ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Утвердить **учетную политику (стандарты учета) для целей бухгалтерского и налогового учета, сформированную** с учетом требований действующих нормативных правовых актов в новой редакции.
2. Применять утвержденную настоящим приказом учетную политику, начиная с бухгалтерской и налоговой отчетности 20__ года, во все последующие отчетные периоды с внесением в нее в установленном порядке последующих изменений и дополнений в порядке, установленном действующим законодательством.
3. Ознакомить с учетной политикой (стандартами) всех сотрудников, имеющих отношение к учетному процессу, включая сотрудников обособленных подразделений (филиалов) при их наличии.
4. Ответственность за организацию ведения бухгалтерского учета, в том числе организацию хранения учетных документов оставляю за собой.

Руководитель

_____ (подпись)

_____ (фамилия, имя, отчество)