

положения ПБУ или ФСБУ в отношении какого-либо актива или обязательства, а нужно отразить те способы, по которым у организации есть право выбора. Например, если в учетной политике переписаны критерии признания актива в качестве запасов из ФСБУ 5/2019 «Запасы» [1], ничего нового это в учет организации не внесет.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа, всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от их места нахождения.

Вновь созданная организация или организация, возникшая в результате реорганизации, обязана оформить избранную учетную политику в течение 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Учетная политика организации может быть изменена в следующих случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает повышение качества информации об объекте бухгалтерского учета;
- существенного изменения условий хозяйствования, например, в связи с реорганизацией, изменением видов деятельности.

Исходя из этих трех случаев, и рассмотрим формирование учетной политики на 2022 год. Поскольку в рамках одной статьи невозможно охватить все аспекты бухгалтерского учета, остановимся на наиболее распространенных практических ситуациях.

Основные средства

Для отражения операций с основными средствами предназначены ФСБУ 6/2020 «Основные

средства» [2, приложение № 1] и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» [2, приложение № 2]¹.

Поскольку ФСБУ 26/2020 с 1 января 2022 г. будет применяться в обязательном порядке впервые, в учетной политике необходимо отразить порядок его применения. Последствия изменения учетной политики в связи с началом применения данного стандарта отражаются ретроспективно (как если бы стандарт применялся с момента возникновения затрагиваемых им фактов хозяйственной жизни), если иное не установлено самим стандартом [2, п. 25 приложения № 2].

ФСБУ 26/2020 допускается применять ретроспективно только в отношении фактов хозяйственной жизни, имевших место после начала применения стандарта, без изменения сформированных ранее данных бухгалтерского учета [2, п. 26 приложения № 2].

Кроме того, организация обязана раскрыть выбранный ею способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 26/2020 в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением данного стандарта [2, п. 27 приложения № 2].

Что необходимо отразить в учетной политике в части основных средств?

Пункт 5 ФСБУ 6/2020 гласит, что организация может принять решение не применять данный стандарт в отношении активов, характеризующихся одновременно признаками, перечисленными в п. 4 стандарта, *но имеющих стоимость ниже лимита, установленного организацией* с учетом существенности информации о таких активах. При этом затраты на приобретение, создание таких активов признаются расходами периода, в котором они понесены.

Следовательно, в учетной политике требуется установить лимит стоимости основных средств.

➤ **Обратите внимание:** соблазн установить лимит в том же размере, что и в НК РФ, т. е. 100 000 руб., очень велик. Но в данной статье мы говорим не о сближении бухгалтерского и налогового учета, что уже само по себе является утопией, а о правильных действиях по формированию учет-

¹ Подробнее см.: Антошина О.А. Новые вопросы в бухгалтерском учете основных средств. Насколько они новы? // Налоговая политика и практика. 2021. № 7. С. 64—68.

ной политики с целью достоверного отражения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. А это разные цели и задачи. Кроме того, новая редакция ФСБУ 6/2020 дает еще большее расхождение между данными бухгалтерского и налогового учета, так что приводить их к одному знаменателю не имеет смысла.

Установив лимит стоимости основных средств, организация все те объекты, стоимость

которых менее данного лимита, признает в расходах периода.

При этом на нее возлагается дополнительная обязанность — обеспечить надлежащий контроль наличия и движения таких активов.

Для каждого объекта основных средств организация определяет срок полезного использования

(далее — СПИ). Исходя из тре-

бований п. 9 ФСБУ 6/2020, главный бухгалтер не владеет теми знаниями, которые необходимы для установления СПИ, поэтому в учетной политике организации следует закрепить порядок действий ответственных должностных лиц при принятии данного решения, что должно найти отражение в графике документооборота организации с указанием документов, которыми будет оформлен данный факт хозяйственной жизни.

Пункт 10 ФСБУ 6/2020 гласит: «При наличии у одного объекта основных средств нескольких частей, стоимость и сроки полезного использования которых существенно отличаются от стоимости и срока полезного использования объекта в целом, каждая такая часть признается самостоятельным инвентарным объектом». Поэтому при определении единицы учета основных средств в учетной политике организации необходимо указать, как определяются значительные отличия стоимости и СПИ по каждому объекту, какие суммы и сроки признаются существенными (с указанием показателей для расчета).

В учетной политике дается классификация основных средств по видам.

После признания объект основных средств оценивается в бухгалтерском учете либо по первоначальной, либо по переоцененной стоимости. Вы-

бранный способ закрепляется в учетной политике и в последующем применяется ко всей группе основных средств.

Периодичность переоценки основных средств определяется организацией в учетной политике отдельно для каждой группы переоцениваемых основных средств, исходя из того, в какой степени справедливая стоимость таких основных средств подвержена изменениям. Там же закрепляется и способ отражения переоценки: для основных средств, входящих в одну группу, должен применяться один способ проведения переоценки.

Что касается амортизации основных средств, то организация в учетной политике устанавливает дату, с которой начинается амортизация, порядок определения ликвидационной стоимости объекта, способ начисления амортизации. Отметим, что ФСБУ 6/2020 допускает применение разных способов амортизации для каждой группы основных средств.

Пункты 45 и 46 ФСБУ 6/2020 содержат перечень информации об основных средствах, которая должна быть раскрыта в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим в учетной политике должно быть представлено, **как** и в **какой форме** организация будет формировать и раскрывать необходимую информацию.

Поскольку ФСБУ 6/2020 в новой редакции действует начиная с 1 января 2022 г., в учетной политике необходимо прописать переходные моменты, например: последствия изменения учетной политики в связи с началом применения стандарта отражаются ретроспективно.

В бухгалтерской (финансовой) отчетности организации за 2022 год допускается не пересчитывать сравнительные показатели за периоды, предшествующие отчетному, а произвести единовременную корректировку балансовой стоимости основных средств на начало отчетного периода (конец периода, предшествующего отчетному). Для целей корректировки балансовой стоимостью основных средств считается их первоначальная стоимость (с учетом переоценок), признанная до начала применения стандарта в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой, за вычетом накопленной амортизации. Накопленная амортизация рассчитывается исходя из указанной первоначальной стоимости, ликвидационной стоимо-



сти и соотношения истекшего и оставшегося СПИ, определенного в соответствии с этим стандартом [2, абзац первый п. 49 приложения № 1].

Данное требование применяется также в отношении объектов бухгалтерского учета, которые по ФСБУ 6/2020 должны классифицироваться как основные средства, но согласно ранее применявшейся учетной политике учитывались в составе активов других видов [2, абзац второй п. 49 приложения № 1].

В случае применения способа оценки на основе переоцененной стоимости организация на дату единовременной корректировки должна провести переоценку основных средств, к которым применяется данный способ оценки, и признать соответствующий накопленный результат дооценки основных средств (при наличии) в составе капитала, скорректировав (при необходимости) аналогичный показатель, сформированный до начала применения стандарта, в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой [2, абзац третий п. 49 приложения № 1].

Организация раскрывает выбранный ею способ отражения последствий изменения учетной политики в связи с началом применения ФСБУ 6/2020 в своей первой бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной с применением данного стандарта [2, п. 52 приложения № 1].

Таков минимум информации об основных средствах, который должен быть раскрыт в учетной политике организации.

Нематериальные активы (НМА)

В части *нематериальных активов* в учетной политике организации обязательно отражаются такие сведения, как способы оценки НМА, приобретенных не за денежные средства; принятые организацией СПИ; способы определения амортизации НМА, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка; изменения СПИ; изменения способов определения амортизации [3, п. 40].

Что касается элементов амортизации НМА, то здесь подход аналогичен тому, который применяется в отношении основных средств, но, конечно же, без какой-либо ликвидационной стоимости (об обесценении будет сказано ниже).

Запасы

ФСБУ 5/2019 «Запасы» действует почти целый год, но вопросов о применении этого стандарта не стало меньше.

Организация вправе учитывать запасы, предназначенные для управленческих нужд, в составе расходов периода [1, п. 2]. При этом в учетной политике организации данное решение должно быть закреплено и представлен перечень таких запасов.

Поскольку единица учета запасов устанавливается организацией самостоятельно, этот аспект также должен найти отражение в учетной политике. Так как после признания запасов в бухгалтерском учете допускаются последующие изменения единиц их учета, необходимо описать случаи, когда подобное возможно, и указать документы, которыми это будет оформлено, с включением данной информации в график документооборота организации.

Кроме того, в учетной политике отражается классификация запасов по видам исходя из их предназначения на каждом этапе операционного цикла организации.

С 1 января 2021 г. в состав запасов включаются в том числе затраты, понесенные на производство продукции, не прошедшей всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку, а также затраты, понесенные на выполнение работ, оказание услуг другим лицам до момента признания выручки от их продажи (далее — незавершенное производство). Организация может вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства в порядке, установленном для учета готовой продукции [1, подп. «е» п. 3].

Целый ряд пунктов ФСБУ 5/2019 посвящен производственному учету, в связи с чем в учетной политике организации должны быть отражены следующие аспекты:

- перечень затрат, включаемых в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции;
- порядок и обоснование деления затрат на производство на прямые и косвенные, основанные на особенностях технологического процесса организации;
- порядок распределения косвенных затрат;
- порядок оценки незавершенного производства и готовой продукции.

Запасы коммерческой организации оцениваются на отчетную дату по наименьшей из следующих величин — фактической себестоимости запасов или чистой стоимости продажи запасов.

Пункт 29 ФСБУ 5/2019 гласит: «Чистая стоимость продажи запасов определяется организацией как предполагаемая цена, по которой организация может продать запасы в том виде, в котором обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи». В учетной политике организации должен быть закреплен алгоритм определения чистой стоимости продажи с указанием необходимых документов для оформления данной операции.

В тех случаях, когда организация отражает обесценение запасов, возникает необходимость в создании резерва под обесценение запасов. Порядок его отражения на счетах бухгалтерского учета также является элементом учетной политики

У организации возникает обязанность отразить в учетной политике свой выбор способа определения себестоимости запасов при отпуске запасов в производство; отгрузке готовой продукции, товаров покупателю; списании запасов.

Для расчета себестоимости запасов, имеющих сходные свойства и характер использования, должен последовательно применяться один и тот же способ расчета: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени поступления единиц (способ ФИФО).

Аренда

С 1 января 2022 г. обязателен к применению и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» [4]. В связи с этим в учетной политике и арендатора, и арендодателя должны быть закреплены счета бухгалтерского учета, на которых они будут отражать операции, связанные с арендой, а также прописано, как и где формирует право пользования арендой и арендные обязательства арендатор, как и где формирует инвестиции в аренду и арендный доход арендодатель.

² URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpT-Opredeleniye_stavki_diskontirovaniya

Отметим, что для арендатора не имеет значения, какова классификация объекта аренды арендодателем, поскольку его учет строится отдельно от учета арендодателя.

Исходя из требования о том, что приведенная стоимость будущих арендных платежей определяется путем дисконтирования их номинальных величин [4, п. 15], в учетной политике следует предусмотреть порядок дисконтирования платежей, разработанный в организации. Этот порядок важен не только для отражения фактов хозяйственной деятельности, связанных с арендой, но и других ситуаций. Для упрощения поставленной задачи можно воспользоваться Рекомендацией Фонда «НРБУ “БМЦ”» БМЦ Р-65/2015-КпР «Ставка дисконтирования»².

Мы рассмотрели лишь малую часть аспектов учетной политики, но этот разговор очень важен и такой локальный акт, как учетная политика, заслуживает более пристального внимания. **ПП**

Литература

1. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: утв. приказом Минфина России от 15 нояб. 2019 г. № 180н. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202003260005> (дата опубликования: 26.03.2020).
2. Об утверждении федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17 сент. 2020 г. № 204н. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202010160010> (дата опубликования: 16.10.2020).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): утв. приказом Минфина России от 27 дек. 2007 г. № 153н (с изм. и доп.).
4. Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: утв. приказом Минфина России от 16 окт. 2018 г. № 208н. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201812260034> (дата опубликования: 26.12.2018).

об авторе

О.А. Антошина,

главный методолог аудиторской компании «Аудит-ЭЛ», налоговый консультант, сертифицированный бухгалтер-практик SIP / SIPA, бизнес-тренер по программам МБА, аттестованный преподаватель ИПБ России, к. э. н., доцент olgantosh@mail.ru

