

КРИТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ НОВАЦИЙ В РЕГЛАМЕНТАЦИЯХ ПО УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ ОРГАНИЗАЦИЙ ГОСУДАРСТВЕННОГО СЕКТОРА

Татьяна Юрьевна ДРУЖИЛОВСКАЯ^a, Эмилия Сергеевна ДРУЖИЛОВСКАЯ^{b*},
Татьяна Степановна МАСЛОВА^c

^a доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета,
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Российская Федерация
tdruzhilovskaya@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>
SPIN-код: 9413-9457

^b кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Российская Федерация
druzhilovskaya@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>
SPIN-код: 1920-6223

^c кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет имени Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Российская Федерация
maslova-finfak@mail.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 3414-4298

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 21.09.2018
Получена в доработанном
виде 08.10.2018
Одобрена 22.10.2018
Доступна онлайн
15.11.2018

УДК 657.01

JEL: M41

Аннотация

Предмет. Предметом исследования являются проблемы, связанные с новациями в отношении регламентации учетной политики организаций государственного сектора.
Цели. Оценка последствий введения нового федерального стандарта для организаций государственного сектора, регламентирующего формирование их учетной политики.

Методология. В рамках исследования проводится критический анализ различных научных точек зрения на проблемы учетной политики организаций государственного сектора, сопоставление регламентации российских и международных стандартов в отношении учетной политики таких организаций.

Результаты. Систематизированы и обобщены различные научные точки зрения в отношении проблем формирования учетной политики государственных организаций. Сопоставлена регламентация нового федерального стандарта для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» с положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» для организаций, не относящихся к государственному сектору. Обосновано сходство и различие регламентации нового российского федерального стандарта для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» и требований международного стандарта для организаций государственного сектора «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». Дана оценка новациям в регламентации учетной политики организаций государственного сектора.

Обсуждение. Полученные результаты имеют прикладное и теоретическое назначение в области бухгалтерского (финансового) учета.

Выводы. Принятие федерального стандарта «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» является существенным положительным фактором в нормативном регулировании бухгалтерского учета организаций государственного сектора. Регламентация федерального стандарта сближает подходы к формированию учетной политики российских организаций государственного сектора и организаций, не относящихся к нему. Принятие федерального стандарта подобным образом влияет

Ключевые слова: учетная политика, государственные (муниципальные) учреждения

и на методiku формирования учетной политики государственной организацией в системах российских и международных стандартов. Целесообразно дальнейшее совершенствование российской регламентации учетной политики государственных организаций для более детального раскрытия понятийного аппарата в области вопросов учетной политики таких организаций.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Маслова Т.С. Критический анализ новаций в регламентациях по учетной политике организаций государственного сектора // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 11. – С. 1296–1313.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.11.1296>

В соответствии с приказом Минфина России от 30.12.2017 № 274н в систему бухгалтерских стандартов для организаций государственного сектора вводится новый федеральный стандарт «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»¹. Применение стандарта будет обязательным для ведения бюджетного учета, бухгалтерского учета государственных (муниципальных) бюджетных и автономных учреждений с 1 января 2019 г. Это обуславливает целесообразность анализа положений нового стандарта. При этом, на наш взгляд, представляет интерес сопоставление требований указанного стандарта с регламентацией учетной политики российских коммерческих и некоммерческих организаций, не относящихся к государственному сектору, а также с требованиями к учетной политике международных стандартов для общественного сектора. Данным вопросам посвящена настоящая статья.

Следует признать, что вопросы, связанные с учетной политикой, в течение последних лет достаточно широко обсуждаются в научной литературе. Критический анализ таких публикаций позволяет выделить следующие группы проблем, связанных с учетной политикой организаций и нашедших отражение в современных публикациях. К одной из таких групп относятся вопросы концептуальных и методических основ учетной политики. Их обсуждению посвящены работы С.Н. Поленовой [1], Н.В. Ереминой, Е.В. Левченко, В.С. Лазаренко, И.С. Лазаренко [2], У.Б. Юсупова, М.А. Алтынбекова, Г.С. Тусибаевой [3], Т.Г. Соколовой [4], Т.Ю. Дружиловской [5] и др. Другая группа связана с местом учетной политики в управлении организации и раскрывается в трудах В.А. Ивановой, Т.Б. Турищевой [6], С.Е. Ткачевой, Л.А. Плотниковой [7], Т.Л. Сыщиковой [8],

Ю.С. Зиновьевой [9], Е.В. Медведевой [10], Т.С. Масловой [11] и др. Третьей группой стали вопросы особенностей формирования учетной политики для отдельных объектов учета. Эти вопросы рассматриваются в работах М.А. Песоцкой [12], В.А. Ситниковой [13], Г.Д. Шахмановой, Л.З. Мерджановой [14], Е.А. Мизиковского, Э.С. Дружиловской [15], Е.Г. Кирия [16], И.В. Зыковой [17] и др. Следующую группу составляют вопросы особенностей формирования учетной политики в организациях различных форм собственности и видов деятельности. Этим вопросам посвящены труды Н.И. Бердутиной, Т.С. Максименко [18], А.Е. Шевелева, Т.А. Косуровой [19], Н.С. Наговицыной², М.В. Галактионовой [20] и др. Еще одну группу представляют вопросы соотношения учетной политики для целей различных видов учета: бухгалтерского финансового, налогового, управленческого. Эти вопросы рассматриваются в работах С.В. Трошковой [21], С.Ю. Смирнова [22], Л.Ю. Малининой [23], В.А. Федорцовой [24], О.Н. Ордынской [25] и др. Существует и группа проблем, относящаяся к вопросам соотношения регламентации учетной политики в системах российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ) и международных стандартов бухгалтерского учета (МСФО). Этим вопросам посвящены публикации Н.Н. Никитиной [26], Г.И. Алексеевой³, И.А. Поляковой, Т.В. Игнатовой [27], Н.А. Горловой, Е.Н. Яблоновской [28] и др.

Несмотря на значительный интерес ученых к вопросам учетной политики, полагаем, что

² Наговицына Н.С. Современные проблемы формирования учетной политики учреждений бюджетной сферы // *Advanced Science*. 2017. № 1. С. 44.

³ Алексеева Г.И. Учетная политика и оценочные значения: порядок отражения изменений в отчетности по РПБУ и МСФО // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 16. С. 28–40. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetnaya-politika-i-otsenochnye-znacheniya-poryadok-otrazheniya-izmeneniy-v-otchetnosti-po-rpbu-i-msfo-1>

¹ Об утверждении федерального стандарта бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки»: приказ Минфина России от 30.12.2017 № 274н.

проблемам регламентации и формирования учетной политики организаций государственного сектора в научной литературе уделяется значительно меньше внимания, нежели другим вопросам, связанным с учетной политикой. Во многом, с нашей точки зрения, это связано с тем, что нормативное регулирование учетной политики таких организаций до настоящего времени не было в достаточной степени представлено в системе РСБУ [29]. В связи с этим появление упомянутого федерального стандарта для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» обуславливает целесообразность критического анализа содержащихся в нем положений.

Считаем, что утвержденные федеральные бухгалтерские стандарты (ФСБУ) государственного сектора демонстрируют тенденцию на сближение правил бухгалтерского учета для этого сектора с учетными положениями для негосударственного сектора. В связи с этим особенно интересно определить современное соотношение требований к учетной политике, установленных федеральным стандартом для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»⁴. Проведенный нами сравнительный анализ указанных требований позволил сделать следующие выводы. Несмотря на существенное сближение требований, регламентации в области учетной политики организаций государственного и негосударственного секторов содержат множества различий. В первую очередь следует отметить, что неодинакова структура таких положений. Этот вывод подтверждают данные *табл. 1*.

Как видно из *табл. 1*, в отличие от федерального стандарта для организаций государственного сектора, в ПБУ 1/2008 не содержится раздела «Термины и определения». Правила формирования, изменения и раскрытия учетной политики изложены в указанном ПБУ в отдельных разделах, а в федеральном стандарте перечисленные положения объединены в один раздел. Отметим, что в отличие от ПБУ 1/2008, федеральный стандарт для организаций государственного сектора содержит также отсутствующие в ПБУ 1/2008 разделы IV «Отражение изменений оценочных значений в бухгалтерской (финансовой) отчетности и

раскрытие информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности» и V «Отражение исправлений ошибок в бухгалтерской (финансовой) отчетности». Таким образом, указанный федеральный стандарт распространяется не только на учетную политику, но и на отражение в отчетности оценочных значений и исправлений ошибок, в то время как обозначенным вопросам в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета негосударственного сектора посвящено два отдельных документа: ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» и ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Различаются и сами положения в отношении учетной политики организаций государственного и негосударственного секторов, представленные разделах названных документов, перечисленных в *табл. 1*. Так, в отличие от ПБУ 1/2008, федеральный стандарт для организаций государственного сектора не содержит определения термина «учетная политика». При этом указанный стандарт вводит определения понятий «перспективное применение измененной учетной политики» и «ретроспективное применение измененной учетной политики», отсутствующие в ПБУ 1/2008.

Нельзя назвать полностью соответствующими и положения по формированию учетной политики, установленные названными нормативными документами для организаций государственного и негосударственного секторов (*табл. 2*).

Как свидетельствуют данные *табл. 2*, несмотря на то, что правила формирования учетной политики в федеральном стандарте для организаций государственного сектора и в ПБУ 1/2008 в целом совпадают, в перечисленных документах сохраняются некоторые существенные различия указанных правил. Так, на наш взгляд, значительно отличаются в федеральном стандарте и ПБУ положения по формированию учетной политики в случае, если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в нормативных документах не установлены способы такого ведения.

Не соответствуют в полной мере, на наш взгляд, и требования к изменению учетной политики в организациях государственного и негосударственного секторов (*табл. 3*).

На основе данных *табл. 3* можно сделать вывод о том, что положения федерального стандарта для организаций государственного сектора и ПБУ

⁴ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету».

1/2008 в отношении изменения учетной политики в целом совпадают. Действительно, оба документа содержат одинаковые причины изменения учетной политики, факты, которые не считаются изменением такой политики, в целом – аналогичные требования к отражению изменений учетной политики. Вместе с тем детальный анализ положений по изменению названной политики организациями государственного и негосударственного секторов позволяет выявить и некоторые значительные несоответствия положений. Так, в отличие от ПБУ 1/2008, федеральный стандарт для организаций государственного сектора требует согласовать с органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, и с финансовым органом соответствующего публично-правового образования изменения учетной политики, не связанные с изменениями нормативных документов по бухгалтерскому учету.

Нельзя, по нашему мнению, говорить о полном соответствии и положений в отношении раскрытия информации об учетной политике, представленных для организаций государственного и негосударственного секторов. Такой вывод подтверждается данными *табл. 4*.

Как видно из *табл. 4*, несмотря на то что требования к раскрытию информации об учетной политике в федеральном стандарте для организаций государственного сектора и в ПБУ 1/2008 в целом совпадают, в указанных документах все-таки содержатся некоторые несоответствия названных требований. Так, в федеральном стандарте для организаций государственного сектора отсутствует предусмотренная в ПБУ 1/2008 норма, согласно которой необходимо раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, без знания о которых пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения и результатов деятельности организации. Кроме того, проведенный нами сравнительный анализ положений в отношении раскрытия информации об учетной политике для организаций государственного и негосударственного секторов позволяет сделать вывод о том, что ПБУ 1/2008 содержит более подробный перечень требований к раскрытию информации об учетной политике по сравнению с федеральным стандартом для организаций государственного сектора.

Таким образом, в целом можно сделать вывод о том, что отечественные положения в области

учетной политики государственного и негосударственного секторов все еще значительно различаются.

В связи с тем, что федеральные бухгалтерские стандарты для организаций государственного сектора в настоящее время разрабатываются с учетом положений международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС), очень актуально провести сравнительный анализ требований в отношении учетной политики, представленных в названном федеральном стандарте и МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки»⁵. Проведенные исследования позволяют утверждать, что несмотря на значительное сближение с положениями МСФО ОС 3 правила аналогичного российского федерального стандарта не в полной мере соответствуют положениям указанного международного документа. Различия начинаются уже с предусмотренных стандартами определений (*табл. 5*).

Как видно из *табл. 5*, в отечественном федеральном стандарте отсутствует самое важное в этой области определение – определение учетной политики. Не приведено в документе и определение понятия «практически неосуществимо», являющегося его основополагающим для правил отражения изменений в учетной политике. Полагаем, что ввиду указанной значимости перечисленных определений их целесообразно было бы включить в российский федеральный стандарт, соответственно заимствовав из МСФО ОС 3.

В российском и международном стандартах различаются и правила формирования учетной политики. Так, согласно российскому федеральному стандарту при отсутствии в нормативных документах правил отражения в учете какого-либо объекта учетная политика должна определяться исходя из требований стандарта «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора». По сравнению с отечественным стандартом в МСФО ОС 3 приводится гораздо более широкий перечень положений по формированию учетной политики в случае отсутствия конкретного международного стандарта, напрямую применимого к какой-либо операции. Следует также отметить, что, в отличие от российского стандарта, МСФО ОС 3 не требует согласования определяемой в указанном случае учетной политики с органом, осуществляющим

⁵ Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. 2017 Edition. Volume I. IPSASB, 2017.

функции и полномочия учредителя, и с финансовым органом публично-правового образования, занимающимся консолидацией отчетности субъекта учета и (или) отчетности его учредителя. В отличие от отечественного аналога в международном стандарте не уточняется, кем должна формироваться и утверждаться учетная политика. Не содержится в МСФО ОС 3 и приведенный в российском стандарте перечень документов учетной политики, утверждаемых при формировании политики (в том числе Рабочий план счетов бухгалтерского учета, порядок проведения инвентаризации и др.). Не представлены в международном аналоге отечественного стандарта и предусмотренные последним особенности формирования учетной политики отдельных организаций госсектора. Отметим, что отличия от МСФО ОС, связанные с наличием в российском федеральном стандарте названных положений, на наш взгляд, обусловлены тем, что указанный национальный стандарт устанавливает дополнительные положения, учитывающие особенности страны, что невозможно сделать в международном стандарте, предназначенном для всех стран мира.

Нельзя, на наш взгляд, считать полностью соответствующими и требования отечественного и международного стандартов к изменению учетной политики. Так, в отличие от российского документа МСФО ОС 3 не требует согласовывать изменения указанной политики, вызванные изменениями нормативных документов с органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, и с финансовым органом ответствующего публично-правового образования. При этом в международном стандарте приводятся более подробные, по сравнению с отечественным стандартом, положения в отношении ретроспективного применения измененной учетной политики.

Положения российского и международного стандартов по раскрытию информации об учетной политике также не идентичны. Проведенный нами сравнительный анализ этих требований позволяет утверждать, что МСФО ОС 3 содержит более подробный, по сравнению с отечественным стандартом, перечень требований к раскрытию указанной информации.

В *табл. 6* систематизированы сходства и различия положений российского и международного стандартов в отношении учетной политики.

Таким образом, из *табл. 6* видно, что несмотря на существенное сближение с международными правилами, положения отечественного

федерального стандарта значительно отличаются от требований МСФО ОС 3.

Подводя итог осуществленному анализу положений федерального стандарта для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» и сравнению их с положениями ПБУ 1/2008 и МСФО ОС 3, на наш взгляд, можно сделать следующие выводы. Уже сам факт принятия федерального стандарта для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» является существенным положительным фактором в нормативном регулировании бухгалтерского учета организаций государственного сектора. Очевидна значительная близость положений, содержащихся в указанном федеральном стандарте и в ПБУ 1/2008. Это существенно сближает принципиальные подходы к учету и отчетности российских организаций государственного сектора и организаций, не относящихся к нему. При этом многие из отмеченных отличий федерального стандарта и ПБУ 1/2008 обусловлены спецификой таких организаций. Принятие федерального стандарта госсектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки» существенно сближает подходы к учетной политике организаций государственного сектора и в системе российских и международных бухгалтерских стандартов. При этом полагаем, что ряд сохраняющихся отличий российского федерального стандарта от МСФО ОС 3 закономерен и обусловлен национальными особенностями российских организаций. Вместе с тем существуют, на наш взгляд, и такие аспекты, которые следовало бы усовершенствовать в федеральном стандарте для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки». К ним относится отсутствие в этом стандарте определений понятий «учетная политика» и «практически неосуществимо». Полагаем, что эти понятия являются ключевыми в положениях по формированию учетной политики. Было бы целесообразно включить толкования их экономического содержания в федеральный стандарт для организаций государственного сектора «Учетная политика, оценочные значения и ошибки». Реформирование нормативного регулирования российского бухгалтерского учета организаций государственного сектора продолжается, и есть основания полагать, что в перспективе регламентация в области вопросов формирования учетной политики таких организаций будет совершенствоваться и в дальнейшем.

Таблица 1**Структура российской регламентации в области учетной политики организаций государственного и негосударственного секторов****Table 1****The design of the Russian regulations on accounting policies of public and non-public entities**

Разделы ФСБУ для организаций государственного сектора	Разделы ПБУ 1/2008 для организаций негосударственного сектора
I. Общие положения	I. Общие положения
-	II. Термины и их определения
II. Формирование учетной политики	III. Формирование, утверждение и изменение учетной политики, раскрытие учетной политики
III. Изменение учетной политики	-
IV. Раскрытие учетной политики	-

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2**Соотношение положений по формированию учетной политики для организаций государственного и негосударственного секторов****Table 2****Correlation of accounting policy regulations in the case of public and non-public entities**

Группы правил	Правила ФСБУ для организаций государственного сектора	Требования ПБУ 1/2008 для организаций негосударственного сектора
Лица, ответственные за формирование и утверждение учетной политики	Учетная политика формируется главным бухгалтером субъекта учета или иным физическим (юридическим) лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Учетная политика утверждается руководителем субъекта учета	Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе данного ПБУ и утверждается руководителем организации
Документы учетной политики	Актами субъекта учета, устанавливающими в целях организации и ведения бухгалтерского учета учетную политику субъекта учета (далее – документы учетной политики), утверждаются: а) методы оценки объектов бухгалтерского учета, порядок признания (постановки на учет) и прекращения признания (выбытия из учета) объектов бухгалтерского учета, и (или) раскрытия информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности; б) рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий применяемые счета бухгалтерского учета для ведения синтетического и аналитического учета (номера счетов бухгалтерского учета) либо коды счетов бухгалтерского учета и правила формирования номера счета бухгалтерского учета; в) порядок проведения инвентаризации активов, имущества, учитываемого на забалансовых счетах, обязательств, иных объектов бухгалтерского учета; г) формы первичных (сводных) учетных документов, регистров бухгалтерского учета, иных документов бухгалтерского учета, применяемых для оформления фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета, по которым законодательством РФ не предусмотрены обязательные для их оформления формы документов. Утвержденные субъектом учета формы документов бухгалтерского учета должны содержать обязательные реквизиты и соответствовать требованиям, предусмотренным стандартом «Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора»; д) правила документооборота и технология обработки	При этом утверждаются рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности; формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности; порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации; способы оценки активов и обязательств; правила документооборота и технология обработки учетной информации; порядок контроля за хозяйственными операциями; другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета

	<p>учетной информации, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов для отражения в бухгалтерском учете в соответствии с утвержденным графиком документооборота и (или) порядком взаимодействия структурных подразделений и (или) лиц, ответственных за оформление фактов хозяйственной жизни, по предоставлению первичных учетных документов для ведения бухгалтерского учета; е) правила документооборота, в том числе порядок и сроки передачи первичных (сводных) учетных документов для отражения их в бухгалтерском учете в соответствии с утвержденным графиком документооборота, технология обработки (представления (обмена) учетной информации при условии ведения бухгалтерского учета и (или) составления бухгалтерской (финансовой) отчетности централизованной бухгалтерией); ж) порядок организации и обеспечения (осуществления) внутреннего контроля; з) порядок признания в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности событий после отчетной даты; и) иные способы ведения бухгалтерского учета, необходимые для организации ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности субъектом учета</p>	
<p>Иные особенности, касающиеся формирования учетной политики</p>	<p>Субъект учета формирует учетную политику исходя из особенностей своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности, выполняемых им в соответствии с законодательством РФ полномочий и (или) функций, руководствуясь законодательством РФ, соответствующим стандартом, иными нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также учетной политикой органа, осуществляющего полномочия и функции учредителя.</p> <p>Если в отношении какого-либо объекта бухгалтерского учета нормативными правовыми актами не установлены правила его отражения в бухгалтерском учете, субъект учета по согласованию с органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, и с финансовым органом публично-правового образования, осуществляющего консолидацию отчетности субъекта учета и (или) отчетности его учредителя, определяет учетную политику исходя из требований стандарта Концептуальные основы. Если ведение бухгалтерского учета и (или) составление бухгалтерской (финансовой) отчетности передано в соответствии с законодательством РФ по договору (соглашению) другому государственному (муниципальному) учреждению, организации (далее – централизованная бухгалтерия), особенности организации ведения бухгалтерского учета и (или) составления бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливаются таким договором (соглашением) с учетом положений настоящего стандарта, иных нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.</p> <p>В случае передачи руководителем учреждения ведения бухгалтерского учета и (или) составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с законодательством РФ централизованной бухгалтерии, бухгалтерская отчетность составляется и представляется централизованной бухгалтерией от имени учреждения в порядке, предусмотренном</p>	<p>При формировании учетной политики предполагается следующее: активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности); организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, а, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности); принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики); факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).</p> <p>Организация выбирает способы ведения бухгалтерского учета независимо от выбора способов ведения бухгалтерского учета другими организациями. В случае если основное общество утверждает свои стандарты бухгалтерского учета, обязательные к применению его дочерним обществом, то такое дочернее общество выбирает способы ведения бухгалтерского учета исходя из указанных стандартов.</p> <p>Учетная политика организации должна обеспечивать полное отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты); своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности); большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности); отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой); тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости); рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации, а также исходя из соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности (ценности) этой информации (требование рациональности).</p> <p>При формировании учетной политики микропредприятия</p>

нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и настоящим стандартом. Бухгалтерская отчетность, составленная централизованной бухгалтерией, подписывается руководителем учреждения, передавшего ведение учета, руководителем и бухгалтером – специалистом централизованной бухгалтерии, осуществляющей ведение бухгалтерского учета. Представление централизованной бухгалтерией бухгалтерской (финансовой) отчетности учреждения, в отношении которого централизованная бухгалтерия осуществляет ведение бухгалтерского учета, пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется по согласованию с руководителем указанного учреждения. Основные положения учетной политики и (или) копии документов учетной политики подлежат публичному раскрытию на официальном сайте субъекта учета (централизованной бухгалтерии) в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет».

Бюджетные и автономные учреждения, осуществляющие в соответствии с законодательством РФ полномочия по исполнению публичных обязательств перед физическим лицом, подлежащих исполнению в денежной форме, а также бюджетные и автономные учреждения и (или) государственные (муниципальные) унитарные предприятия, осуществляющие на основании соглашений полномочия государственного (муниципального) заказчика по заключению и исполнению от имени публично-правового образования государственных (муниципальных) контрактов от лица органов государственной власти (государственных органов), органов управления государственными внебюджетными фондами, органов местного самоуправления, являющихся государственными (муниципальными) заказчиками, при осуществлении бюджетных инвестиций в объекты государственной (муниципальной) собственности, при формировании учетной политики предусматривают особенности организации и ведения бухгалтерского учета в части операций по исполнению указанных полномочий в соответствии с положениями настоящего стандарта и иных нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Учетная политика применяется последовательно из года в год

и некоммерческие организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут предусмотреть в ней ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи). Учет конкретного объекта бухгалтерского учета ведется способом, установленным федеральным стандартом бухгалтерского учета. В случае если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета федеральный стандарт бухгалтерского учета допускает несколько способов ведения бухгалтерского учета, организация осуществляет выбор одного из этих способов, руководствуясь названными правилами указанного ПБУ.

Организация, которая раскрывает составленную в соответствии с МСФО консолидированную финансовую отчетность или финансовую отчетность организации, не создающей группу, вправе при формировании учетной политики руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. В частности, такая организация вправе не применять способ ведения бухгалтерского учета, установленный федеральным стандартом бухгалтерского учета, когда такой способ приводит к несоответствию учетной политики организации требованиям МСФО.

Если по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета в федеральных стандартах бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований, установленных законодательством РФ о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами. При этом организация, основываясь на указанных допущениях и требованиях, использует последовательно следующие документы: а) МСФО; б) положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухгалтерского учета по аналогичным и (или) связанным вопросам; в) рекомендации в области бухгалтерского учета.

Организация, которая вправе применять упрощенные способы бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, в случае отсутствия в федеральных стандартах бухгалтерского учета соответствующих способов ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу вправе формировать учетную политику, руководствуясь исключительно требованием рациональности. В исключительных случаях, когда формирование учетной политики в соответствии с названными правилами приводит к недостоверному представлению финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения ее денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности, организация вправе отступить от данных правил при соблюдении всех следующих условий: а) определены обстоятельства, препятствующие формированию достоверного представления о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности; б) возможен альтернативный способ ведения бухгалтерского учета, применение которого позволяет устранить указанные обстоятельства; в) альтернативный способ ведения бухгалтерского учета не приводит к возникновению других обстоятельств, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность организации будет давать недостоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств; г) информация об отступлении от названных правил и применении альтернативного способа ведения бухгалтерского учета раскрывается организацией в соответствии с ПБУ 1/2008. В той степени, в которой применение учетной политики, сформированной в соответствии с названными правилами, приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (далее – не существенная информация), организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности. Отнесение информации к не существенной организация осуществляет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера этой

информации.
Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями, стандартами и т.п.) организации. Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места нахождения. Вновь созданная организация, организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3
Требования к изменению учетной политики в организациях государственного и негосударственного секторов

Table 3
Requirements to modify accounting policies in public and non-public entities

Группы требований	Положения ФСБУ для организаций государственного сектора	Положения ПБУ 1/2008 для организаций негосударственного сектора
Случаи, в которых производится изменение учетной политики	Изменение учетной политики производится в следующих случаях: а) изменение законодательства РФ о бухгалтерском учете, нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности; б) формирование или утверждение субъектом учета новых правил (способов) ведения бухгалтерского учета, применение которых позволит представить в бухгалтерской (финансовой) отчетности релевантную и достоверную информацию; в) существенное изменение условий деятельности субъекта учета, включая его реорганизацию, изменение возложенных на субъект учета полномочий и (или) выполняемых им функций	Изменение учетной политики организации может производиться в следующих случаях: а) изменение законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету; б) разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета (применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает повышение качества информации об объекте учета); в) существенное изменение условий хозяйствования (существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.)
События, не считающиеся изменением учетной политики	Изменением учетной политики не считается: а) применение правила (способа) организации и ведения бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственной жизни, которые отличны по существу от фактов хозяйственной жизни, имевших место ранее; б) утверждение нового правила (способа) организации и ведения бухгалтерского учета для отражения фактов хозяйственной жизни, которые возникли в деятельности субъекта учета впервые	Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации
Применение изменения учетной политики	Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения	Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения
Другие особенности, связанные с изменением учетной политики	Изменение учетной политики в течение отчетного года, не связанное с изменением законодательства РФ о бухгалтерском учете, федеральных и/или отраслевых стандартов, принятием и/или изменением нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности производится субъектом учета по согласованию с органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, и с финансовым органом соответствующего публично-правового образования. Последствия изменения учетной политики,	Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляться в порядке, предусмотренном для формирования такой политики. Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета. Последствия изменения учетной политики, вызванного

приводящие или способные привести к существенным изменениям показателей, отражающих финансовое положение, финансовые результаты деятельности субъекта учета (субъекта консолидированной отчетности) и/или движение денежных средств субъекта учета, оцениваются в денежном измерении (стоимостном выражении). Оценка в денежном измерении (стоимостном выражении) последствий изменения учетной политики производится на дату, с которой применяются указанные изменения.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства РФ о бухгалтерском учете, федеральных и/или отраслевых стандартов, принятием и/или изменением нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно положениям нормативных правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Если указанными нормативными правовыми актами не определяются требования по отражению последствий изменения учетной политики, то такие последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с далее приведенными положениями.

Последствия изменения учетной политики, вызванного причинами, отличными от указанных ранее, ведущие или способные привести к существенным изменениям показателей, отражающих финансовое положение, финансовые результаты деятельности субъекта учета (субъекта консолидированной отчетности) и/или движение денежных средств субъекта учета, отражаются в бухгалтерской (финансовой) отчетности путем ретроспективного применения измененной учетной политики. Корректировке подлежат показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности на начало отчетного периода (входящие остатки) по статье «Финансовый результат экономического субъекта» бухгалтерского баланса, а также, в случае возможности корректировки, показатели связанных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности за самый ранний год, предшествующий году, для которого в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрываются сравнительные показатели. Информация о корректировке сравнительных показателей предшествующего года/годов раскрывается в бухгалтерской (финансовой) отчетности отчетного года.

Суммы корректировок сравнительных показателей отражаются в периоде, в котором произошло изменение учетной политики, записями по счетам бухгалтерского учета согласно нормативным правовым актам, регулирующим ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В случае ретроспективного применения измененной учетной политики утвержденная бухгалтерская (финансовая) отчетность за предшествующий год/годы не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Когда оценку в денежном измерении (стоимостном выражении) последствий изменения учетной политики в отношении предшествующих годов (ретроспективное применение измененной учетной политики) осуществить не представляется возможным,

преобразованиями в законодательстве РФ и/или нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном законодательством РФ и/или нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. Если соответствующее законодательство РФ и/или нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету не устанавливают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в указанном далее порядке.

Последствия изменения учетной политики, вызванного причинами, отличными от указанных ранее, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и/или движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности этого вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и/или других статей бухгалтерского баланса на самую раннюю представленную в бухгалтерской (финансовой) отчетности дату, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности этого вида.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и/или движение денежных средств, перспективно, за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством РФ и/или нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и/или движение денежных средств, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности

субъект учета применяет измененную учетную политику к фактам хозяйственной жизни, возникающим после изменения учетной политики (перспективное применение измененной учетной политики).
Ретроспективное применение измененной учетной политики не представляется возможным, если оценка в денежном измерении (стоимостном выражении) последствий такого изменения не может быть произведена в связи с недостаточностью (отсутствием) информации за соответствующий предшествующий год или требует использования оценочных значений, основанных на информации, которая не была доступна на дату представления бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий год

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 4

Соотношение положений по раскрытию информации об учетной политике для организаций государственного и негосударственного секторов

Table 4

Correlation of accounting policy disclosure principles for public and non-public entities

Группы правил	Требования ФСБУ для организаций государственного сектора	Положения ПБУ 1/2008 для организаций негосударственного сектора
Общий подход к раскрытию информации об учетной политике	Раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о положениях учетной политики субъекта учета (о применяемых способах ведения бухгалтерского учета, составе и содержании документов учетной политики) осуществляется в соответствии с нормативными правовыми актами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности	Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и/или движения денежных средств. Состав и содержание подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими федеральными стандартами бухгалтерского учета
Особенности раскрытия информации о различных вопросах, связанных с учетной политикой	В отношении последствий изменения учетной политики, вызвавших или способных вызвать существенные изменения показателей, отражающих финансовое положение, финансовые результаты деятельности субъекта учета (субъекта консолидированной отчетности) и/или движение денежных средств, субъектом учета в Пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывается следующая информация: а) обоснование изменения учетной политики; б) содержание изменения учетной политики; в) порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая указание на обстоятельства, в связи с которыми применяется выбранный способ ведения бухгалтерского учета, и дату, с которой он применяется в связи с изменением учетной политики; г) в случае ретроспективного применения измененной учетной политики: – суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской (финансовой) отчетности за каждый из предшествующих годов, для которых в бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрываются сравнительные показатели; – сумма корректировки, относящаяся к годам, предшествующим тем, для которых в бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта учета раскрываются сравнительные показатели. Указанная сумма корректировки раскрывается в отношении сопоставимых	В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным данным. Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных Положением, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности. При формировании учетной политики организации, исходя из указанных допущений, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности. Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана. Организация, формирующая учетную политику на основе разрешенных в ПБУ 1/2008 отступлений от требований федеральных стандартов в пользу положений МСФО, должна в отношении каждого не примененного ею способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом, описать такой способ, а также раскрыть соответствующее требование МСФО и описать, каким образом это требование будет нарушено в случае применения способа ведения бухгалтерского учета, установленного федеральным стандартом. Организация, применившая при формировании учетной политики п. 7.3 ПБУ 1/2008, должна раскрыть следующее: наименование федерального стандарта бухгалтерского учета, устанавливающего способ ведения бухгалтерского учета, от применения которого организация отступила, с кратким описанием этого способа; обстоятельства, в результате которых

показателей в случае, когда такие корректировки возможно определить. Если раскрытие названной информации невозможно осуществить относительно сравнительных показателей по году (годам), предшествующему году изменения учетной политики, то указанная информация раскрывается в Пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности одновременно с раскрытием информации о применении измененной учетной политики. Документы учетной политики, а также иные документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению субъектом учета (централизованной бухгалтерией) не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз

применение правил, установленных пп. 7 и 7.1 настоящего Положения, приводит к тому, что бухгалтерская (финансовая) отчетность организации не позволяет получить достоверное представление о ее финансовом положении, финансовых результатах деятельности и движении денежных средств и причины наступления этих обстоятельств; содержание альтернативного способа ведения бухгалтерского учета, примененного организацией, и объяснение, каким образом этот способ устраняет недостоверность представления финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств; значения всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, которые были изменены в результате отступления от правил, установленных пп. 7 и 7.1 настоящего Положения, как если бы отступление не было сделано, и величину корректировки каждого показателя. В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию: причину изменения учетной политики; содержание изменения учетной политики; порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности; суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, – также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию; сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, – до той степени, до которой это практически возможно. Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом. Если раскрытие названной информации по какому-то отдельному, предшествующему отчетному, периоду, представленному в бухгалтерской отчетности, или по отчетным периодам, более ранним в сравнении с представленными, невозможно, факт невозможности такого раскрытия подлежит раскрытию вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики. Если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету предусматривает возможность добровольного применения утвержденных им правил до наступления срока их обязательного применения, организация при использовании такой возможности должна раскрыть в бухгалтерской (финансовой) отчетности этот факт. Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. В случае представления промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, она может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий год, в которой раскрыта учетная политика

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 5**Определения в области учетной политики, содержащиеся в российском и международном стандартах****Table 5****Definitions of accounting policy as per the Russian and international standards**

ФСБУ	МСФО ОС 3
-	Учетная политика – конкретные методы, основы, допущения, правила и способы, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности
Перспективное применение измененной учетной политики – применение измененной учетной политики к фактам хозяйственной жизни, возникающим после даты соответствующего изменения учетной политики	Перспективное применение изменений в учетной политике – применение новой учетной политики к операциям, событиям и обстоятельствам, имеющим место после даты изменения политики
Ретроспективное применение измененной учетной политики – применение измененной учетной политики к фактам хозяйственной жизни таким образом, как если бы измененная учетная политика применялась с момента возникновения соответствующего факта хозяйственной жизни. Ретроспективное применение измененной учетной политики выполняется путем корректировки сравнительных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за предшествующий год (годы)	Ретроспективное применение – применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта новая политика использовалась всегда
-	«Практически неосуществимо» – применение требования считается практически неосуществимым, если организация не может его применить после того, как она предприняла все разумные усилия по его применению. Для предыдущих периодов практическая неосуществимость проявляется в невозможности ретроспективного применения изменений в учетной политике в следующих случаях: а) эффект от ретроспективного применения невозможно определить; б) ретроспективное применение требует допущений о том, каковы были намерения руководства в указанном периоде; с) ретроспективное применение требует значительных расчетных оценок, и невозможно объективно оценить информацию об этих оценках, которая свидетельствует об обстоятельствах, имевших место на дату(ы), в которую(ые) данные суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты; была бы в наличии, когда финансовая отчетность за предыдущий период была утверждена к выпуску на основе другой информации

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 6**Современное соотношение положений в отношении учетной политики организаций госсектора, установленных российским и международным стандартами****Table 6****Contemporary correlation of accounting policy principles for public entities as per the Russian and international standards**

Признак сравнения	Единство	Различия
Определения в области учетной политики	Наличие определений терминов «перспективное применение измененной учетной политики» и «ретроспективное применение измененной учетной политики»	Отсутствие в отечественном стандарте определений терминов «учетная политика» и «практически неосуществимо»

Регламентация формирования учетной политики	Требование последовательного применения сформированной учетной политики	<ul style="list-style-type: none"> • несоответствие положений по формированию учетной политики при отсутствии в стандартах правил отражения в учете какого-либо объекта; • более подробные регламентации по формированию учетной политики, содержащиеся в российском стандарте
Правила изменения учетной политики	Совпадение общих правил изменения учетной политики	<ul style="list-style-type: none"> • отсутствие в МСФО ОС 3 требования согласования изменений учетной политики с органом, осуществляющим функции и полномочия учредителя, и с финансовым органом соответствующего публично-правового образования; • более детальная международная регламентация ретроспективного применения измененной учетной политики
Требования к раскрытию информации об учетной политике	Совпадение общих требований к раскрытию информации об учетной политике	Менее подробный перечень требований к раскрытию информации об учетной политике в отечественном стандарте

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Поленова С.Н. Учетная политика организации: эволюция теоретической базы // Вестник Тверского государственного университета. Серия: Экономика и управление. 2017. № 1. С. 116–122.
2. Еремينا Н.В., Левченко Е.В., Лазаренко В.С., Лазаренко И.С. Учетная политика организации: принципы формирования и основные аспекты // *Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe*. 2016. Т. 14. № 2. С. 30–32.
3. Юсупов У.Б., Алтынбеков М.А., Тусибаева Г.С. Учетная политика как системообразующий фактор бухгалтерского учета в организации // Вестник университета Туран. 2016. № 3(71). С. 138–144.
4. Соколова Т.Г. Учетная политика организации, ее основные аспекты // Дельта науки. 2017. № 1. С. 93–95.
5. Дружиловская Т.Ю. Методика ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики // Бухгалтерский учет. 2016. № 9. С. 33–37.
6. Иванова В.А., Турищева Т.Б. Учетная политика как эффективный инструмент управления современной компании // *In Situ*. 2017. № 1-2. С. 29–35.
7. Ткачева С.Е., Плотникова Л.А. Учетная политика как инструмент эффективного управления бизнесом // *Sciences of Europe*. 2016. № 7-2(7). С. 106–109.
8. Сыщикова Т.Л. Учетная политика организации как инструмент финансового планирования // Вестник Международного института рынка. 2017. № 1. С. 52–56.
9. Зиновьева Ю.С. Учетная политика как эффективный инструмент системы управления хозяйствующего субъекта // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. 2016. № 2(69). С. 96–99.
10. Медведева Е.В. Учетная политика как инструмент эффективного управления экономическим субъектом // Инновационное развитие экономики. 2016. № 2(32). С. 197–201.
11. Маслова Т.С. Бухгалтерский учет резервов предстоящих расходов как инструмент управления экономической безопасностью бюджетных учреждений // Инновационное развитие экономики. 2014. № 6-1(23). С. 104–106.
12. Песоцкая М.А. Отражение основных средств в учетной политике организации // Вестник современных исследований. 2017. № 1-2(4). С. 118–121.

13. *Ситникова В.А.* Учетная политика в целях бухгалтерского учета основных средств в соответствии с проектом РСБУ «Основные средства» // Учет. Анализ. Аудит. 2017. № 3. С. 39–44.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetnaya-politika-v-tselyah-buhgalterskogo-ucheta-osnovnyh-sredstv-v-sootvetstvii-s-proektom-rsbu-osnovnye-sredstva>
14. *Шахманова Г.Д., Мерджанова Л.З.* Учетная политика в части выпуска и реализации готовой продукции // Таврический научный обозреватель. 2016. № 5-1(10). С. 341–343.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetnaya-politika-v-chasti-vypuska-i-realizatsii-gotovoy-produktsii>
15. *Мизиковский Е.А., Дружиловская Э.С.* Оценка нефинансовых активов и достоверность финансовой отчетности // Аудиторские ведомости. 2011. № 3. С. 52–56.
16. *Кирия Е.Г.* Учетная политика в отношении товаров в соответствии с МСФО на примере ООО «Авантрейд» г. Краснодар // Проблемы современной науки и образования. 2016. № 37(79). С. 75–77.
17. *Зыкова И.В.* Формирование учетной политики в части основных средств на примере ФГУП УЧХОЗ ТГСХА // Мир инноваций. 2017. № 3-4. С. 32–35.
18. *Бердугина Н.И., Максименко Т.С.* Учетная политика для субъектов малого предпринимательства // Вестник Таганрогского института управления и экономики. 2017. № 1(25). С. 29–32.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetnaya-politika-dlya-subektov-malogo-predprinimatelstva>
19. *Шевелев А.Е., Косурова Т.А.* Особенности формирования учетной политики на субъектах малого предпринимательства // Научно-аналитический экономический журнал. 2017. № 10(21). С. 6.
20. *Галактионова М.В.* Учетная политика. Крупный и малый бизнес. Проблема учетной политики в малом бизнесе // Научные исследования: от теории к практике. 2016. № 4-2(10). С. 129–133.
21. *Трошкова С.В.* Учетная политика организации как инструмент регулирования налогового учета // Инновационная экономика и общество. 2016. № 4(14). С. 67–74.
22. *Смирнов С.Ю.* Характеристика термина «учетная политика» для управленческого учета // Вектор экономики. 2016. № 3. С. 6.
23. *Малинина Л.Ю.* Учетная политика: взаимодействие бухгалтерского и налогового учета // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2016. Т. 8. № 1. С. 258–261.
24. *Федорцова В.А.* Учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения в учреждениях // Вектор экономики. 2018. № 2(20). С. 9.
25. *Ордынская О.Н.* Учетная политика для целей управленческого учета // Вестник научных конференций. 2016. № 6-4(10). С. 84–85.
26. *Никитина Н.Н.* Учетная политика организации: сравнительный анализ МСФО и РСБУ // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2016. № 7(17). С. 232–237.
27. *Полякова И.А., Игнатова Т.В.* Учетная политика для целей управленческого учета на основе МСФО // Инновационное развитие экономики. 2017. № 6(42). С. 308–315.
28. *Горлова Н.А., Яблоновская Е.Н.* Учетная политика: сравнительный анализ МСФО 8 (IAS 8) и ПБУ 1/2008 // Финансовый вестник. 2017. № 3(38). С. 31–34.
29. *Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С.* Реформирование российского бухгалтерского учета организаций государственного сектора при переходе на новые учетные стандарты // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Социальные науки. 2015. № 4(40). С. 18–26.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

A CRITICAL ANALYSIS OF NOVELTIES IN REGULATING THE FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES BY PUBLIC ORGANIZATIONS

Tat'yana Yu. DRUZHILOVSKAYA^a, Emiliya S. DRUZHILOVSKAYA^{b,*}, Tat'yana S. MASLOVA^c

^a National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),
Nizhny Novgorod, Russian Federation
tdruzhilovskaya@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>

^b National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),
Nizhny Novgorod, Russian Federation
druzhilovskaya@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>

^c National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),
Nizhny Novgorod, Russian Federation
maslova-finfak@mail.ru
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:

Received 21 September 2018
Received in revised form
8 October 2018
Accepted 22 October 2018
Available online
15 November 2018

JEL classification: M41

Keywords: accounting policy,
public institution

Abstract

Subject This article discusses the novelties in regulating the way public organizations set up their accounting policies.

Objectives The research evaluates implications of the new federal standard for public organizations since it governs the formation of their accounting policies.

Methods We conduct a critical analysis of various scholarly stances on issues relating to accounting policies of public organizations, compare the process of setting the Russian and international standards on accounting policies of such organizations.

Results We systematized and summarized various scholarly stances on the formation of accounting policies in public entities. We also compare the regulatory formation of the new federal standard for public entities, *Accounting Policy, Estimates and Errors*, and the accounting regulation, *Corporate Accounting Policy*, for entities, other than public ones. The article evaluates novelties in the way accounting policies are set in public entities.

Conclusions and Relevance It is a positive sign in the public accounting regulation that the federal standard, *Accounting Policy, Estimates and Errors*, has been adopted. The federal standard provides for the convergence of approaches to practices of accounting policy making in the Russian public entities and entities of other sectors. The federal standards has the same effect on the technique a public entity uses to set up its accounting policy in terms of the Russian and international standards. It is reasonable to further improve the way accounting policies of public entities are formed in Russia so as to scrutinize the conceptual framework for such accounting policies. The findings are of applied and theoretical value in financial accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S., Maslova T.S. A Critical Analysis of Novelties in Regulating the Formation of Accounting Policies by Public Organizations. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 11, pp. 1296–1313.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.11.1296>

References

1. Polenova S.N. [Corporate accounting policy: The evolution of theoretical principles]. *Vestnik Tverskogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Bulletin of Tver State University. Series: Economics and Management*, 2017, no. 1, pp. 116–122. (In Russ.)
2. Eremina N.V., Levchenko E.V., Lazarenko V.S., Lazarenko I.S. [Corporate accounting policy: Formation principles and key aspects]. *Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe*, 2016, vol. 14, no. 2, pp. 30–32. (In Russ.)
3. Yusupov U.B., Altynbekov M.A., Tusibaeva G.S. [Accounting policy as a strategic factor of the book-keeping at an organization]. *Vestnik universiteta Turan = Bulletin of Turan University*, 2016, no. 3, pp. 138–144. (In Russ.)
4. Sokolova T.G. [Corporate accounting policy, its principal aspects]. *Del'ta nauki*, 2017, no. 1, pp. 93–95. (In Russ.)
5. Druzhilovskaya T.Yu. [The technique for the retrospective recognition of effects caused by changes in accounting policies]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2016, no. 9, pp. 33–37. (In Russ.)
6. Ivanova V.A., Turishcheva T.B. [Accounting policy as an effective tool for managing a modern business]. *In Situ*, 2017, no. 1-2, pp. 29–35. (In Russ.)
7. Tkacheva S.E., Plotnikova L.A. [Accounting policy as a tool for effective business management]. *Sciences of Europe*, 2016, no. 7-2, pp. 106–109. (In Russ.)
8. Syshchikov T.L. [Accounting policies of an organization as a financial budgeting tool]. *Vestnik mezhdunarodnogo instituta rynka = Bulletin of International Market Institute*, 2017, no. 1, pp. 52–56. (In Russ.)
9. Zinov'eva Yu.S. [Accounting policies as an effective instrument of management system of the economic entity]. *Nauka i obrazovanie: khozyaistvo i ekonomika; predprinimatel'stvo; pravo i upravlenie = Science and Education: Economy and Economics; Business; Law and Management*, 2016, no. 2, pp. 96–99. (In Russ.)
10. Medvedeva E.V. [Accounting policy as a tool for effective management of a business entity]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2016, no. 2, pp. 197–201. (In Russ.)
11. Maslova T.S. [Accounting for provisions for deferred expenses as a tool for managing the economic security of State-financed institutions]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2014, no. 6-1, pp. 104–106. (In Russ.)
12. Pesotskaya M.A. [Stipulation of fixed assets in corporate accounting policies]. *Vestnik sovremennykh issledovaniy = Bulletin of Modern Research*, 2017, no. 1-2, pp. 118–121. (In Russ.)
13. Sitnikova V.A. [Accounting policy for accounting for fixed assets in accordance with RAS draft Fixed Assets]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2017, no. 3, pp. 39–44.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetnaya-politika-v-tselyah-buhgalterskogo-ucheta-osnovnyh-sredstv-v-sootvetstvii-s-proektom-rsbu-osnovnye-sredstva> (In Russ.)
14. Shakhmanova G.D., Merdzhanova L.Z. [Accounting policy in terms of manufacture and sale of finished products]. *Tavrisheskii nauchnyi obozrevatel' = Taurida Science Review*, 2016, no. 5-1, pp. 341–343.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetnaya-politika-v-chasti-vypuska-i-realizatsii-gotovoy-produktsii> (In Russ.)
15. Mizikovskii E.A., Druzhilovskaya E.S. [Appraisal of non-financial assets and reliability of financial statements]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2011, no. 3, pp. 52–56. (In Russ.)

16. Kiriya E.G. [Accounting policy on goods in accordance with IFRS: Evidence from OOO Avantreid from Krasnodar]. *Problema sovremennoi nauki i obrazovaniya = Problems of Contemporary Science and Education*, 2016, no. 37, pp. 75–77. (In Russ.)
17. Zykova I.V. [Formation of accounting policies on fixed assets: Evidence from FGUP UchKhOZ TGSKhA]. *Mir innovatsii = World of Innovation*, 2017, no. 3-4, pp. 32–35. (In Russ.)
18. Berdutina N.I., Maksimenko T.S. [Accounting policy of small businesses]. *Vestnik Taganrogskegogo instituta upravleniya i ekonomiki = Bulletin of Taganrog Institute of Management and Economics*, 2017, no. 1, pp. 29–32. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/uchetnaya-politika-dlya-subektov-malogo-predprinimatelstva> (In Russ.)
19. Shevelev A.E., Kosurova T.A. [Features of formation of accounting policies for the subjects of small business]. *Nauchno-analiticheskii ekonomicheskii zhurnal = Scientific-Analytical Economic Journal*, 2017, no. 10, p. 6. (In Russ.)
20. Galaktionova M.V. [Accounting policy. Large and small businesses. Accounting policy in small business]. *Nauchnye issledovaniya: ot teorii k praktike = Scientific Research: From Theory to Practice*, 2016, no. 4-2, pp. 129–133. (In Russ.)
21. Troshkova S.V. [Accounting policies of the organization as instrument of regulation of tax accounting]. *Innovatsionnaya ekonomika i obshchestvo*, 2016, no. 4, pp. 67–74. (In Russ.)
22. Smirnov S.Yu. [The description of the term accounting policies for management accounting]. *Vektor ekonomiki = Vector Economy*, 2016, no. 3, p. 6. (In Russ.)
23. Malinina L.Yu. [Accounting policy: The interaction of financial and tax accounting]. *Mezhdunarodnyi zhurnal gumanitarnykh i estestvennykh nauk = International Journal of Humanities and Natural Sciences*, 2016, vol. 8, no. 1, pp. 258–261. (In Russ.)
24. Fedortsova V.A. [Accounting policies for accounting and the taxation in institutions]. *Vektor ekonomiki = Vector Economy*, 2018, no. 2, p. 9. (In Russ.)
25. Ordynskaya O.N. [Accounting policy for management accounting purposes]. *Vestnik nauchnykh konferentsii = Bulletin of Scientific Conferences*, 2016, no. 6-4, pp. 84–85. (In Russ.)
26. Nikitina N.N. [Corporate accounting policy: Comparative analysis of IFRS and RAS]. *Innovatsionnaya ekonomika: Perspektivy razvitiya i sovershenstvovaniya = Innovative Economy: Opportunities for Development and Improvement*, 2016, no. 7, pp. 232–237. (In Russ.)
27. Polyakova I.A., Ignatova T.V. [Accounting policy for purposes of management accounting under IFRS]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2017, no. 6, pp. 308–315. (In Russ.)
28. Gorlova N.A., Yablonovskaya E.N. [Accounting policies: Comparative analysis of IAS 8 and PBU 1/2008]. *Finansovyi vestnik = Financial Bulletin*, 2017, no. 3, pp. 31–34. (In Russ.)
29. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. [The reform of the Russian accounting of public sector organizations in the transition to new accounting standards]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. Seriya: Sotsial'nye nauki = Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod. Series: Social Sciences*, 2015, no. 4, pp. 18–26. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.