

Принята Комитетом по рекомендациям 2019-05-29

РЕКОМЕНДАЦИЯ Р-100/2019-КпР

«РЕАЛИЗАЦИЯ ТРЕБОВАНИЯ РАЦИОНАЛЬНОСТИ»

ОПИСАНИЕ ПРОБЛЕМЫ

В 2017 году положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» дополнено пунктом 7.4, позволяющим организациям формировать учетную политику без применения способов бухгалтерского учета, установленных ФСБУ, в той степени, в которой их применение приводит к формированию несущественной информации. При этом под несущественной понимается информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности.

В таких случаях организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности. Этими же изменениями уточнено содержание требования рациональности, установленного пунктом 6 ПБУ 1. Учетная политика организации должна обеспечивать 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.

Как правило оценка потенциального влияния, которое может оказать применение конкретного способа бухгалтерского учета, установленного ФСБУ, на решения пользователя бухгалтерской отчетности, связана с конкретными обстоятельствами. В этой связи возможность формирования учетной политики исходя из требования рациональности без применения установленного ФСБУ способа обычно определяется исходя из конкретных условий отражаемых фактов хозяйственной жизни.

Однако это утверждение справедливо не для всех предусмотренных ФСБУ способов бухгалтерского учета. В ряде положений по бухгалтерскому учету содержатся требования технического либо формального характера,

выполнение которых не имеет непосредственной связи с формированием информации, включаемой в бухгалтерскую отчетность организации. Применение таких требований в большинстве случаев (за исключением специфических обстоятельств) не способно повлиять на формирование информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской отчетности организации зависели бы экономические решения пользователей этой отчетности. В этой связи в тех случаях, когда для выполнения таких требований необходимы значительные затраты, эти затраты неспособны оправдать полезность (ценность) формируемой информации.

Необходимо определить рациональные подходы к формированию учетной политики в части применения указанных норм ФСБУ с тем, чтобы соблюсти оптимальный баланс между затратами на формирование информации о таком объекте бухгалтерского учета, как основные средства, и полезности (ценности) этой информации.

РЕШЕНИЕ

1. Предметом настоящей Рекомендации являются отдельные предусмотренные ФСБУ способы бухгалтерского учета, применение которых (за исключением специфических обстоятельств) заведомо приводит к формированию несущественной информации, то есть информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (далее – нерелевантные способы).
2. При формировании учетной политики организация может вместо применения нерелевантного способа выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности, если иное не установлено пунктом 3 настоящей Рекомендации.
3. Презумпция о том, что применение нерелевантного способа приведет к формированию несущественной информации, является опровержимой. Это означает, что, будучи справедливой для обычных условий хозяйственной деятельности, указанная презумпция может не соблюдаться в отдельных специфических обстоятельствах. Организация, формирующая учетную политику исходя из требования рациональности без применения нерелевантных способов бухгалтерского учета, должна периодически верифицировать условия своей хозяйственной деятельности на предмет отсутствия указанных специфических

обстоятельств. В случае наступления таких обстоятельств организация начинает применять установленный ФСБУ способ бухгалтерского учета с момента их наступления. В этом случае ретроспективный пересчет ранее сформированных в бухгалтерском учете данных не требуется.

4. Настоящая Рекомендация предназначена исключительно для выбора способов бухгалтерского учета в целях Федерального закона «О бухгалтерском учете» и не рассматривает вопросы использования формируемых в бухгалтерском учете данных для иных целей. В частности, настоящая Рекомендация не рассматривает вопросы учета объектов, стоимость которых непосредственно используется для расчета уплачиваемых организацией налогов и сборов, например, расчета налога на имущества исходя из сформированной в бухгалтерском учете стоимости основных средств.
5. В приложении к настоящей Рекомендации приводятся примеры нерелевантных способов. Список примеров является открытым и будет пополняться по мере выявления таких способов.

ОСНОВА ДЛЯ ВЫВОДОВ

В соответствии с п.7.4. ПБУ 1/08 : «В той степени, в которой применение учетной политики, сформированной в соответствии с пунктами 7 и 7.1 настоящего Положения, приводит к формированию информации, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности (далее – несущественная информация), организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности (без применения пунктов 7, 7.1 настоящего Положения). Отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой информации.»

ИЛЛЮСТРАТИВНЫЕ ПРИМЕРЫ

1. Стоимостной лимит для малоценных основных средств

Вместо применения стоимостного лимита, предусмотренного последним абзацем пункта 5 ПБУ 6/01 для отдельных объектов основных средств, организация может выделить группы основных средств, информация о которых заведомо несущественна, исходя из особенностей деятельности организации и структуры ее активов. Данное решение необходимо верифицировать не реже, чем раз в год. В случае принятия указанного решения затраты на приобретение, создание, улучшение основных

средств, относящихся к выделенным несущественным группам, независимо от стоимости отдельных объектов списываются на расходы по обычной деятельности в момент понесения. Основные средства, относящиеся к существенным группам, независимо от стоимости отдельных объектов учитываются в общем порядке учета основных средств.

2. Единица учета активов

Организация может ограничить применение единиц учета активов, определенных ФСБУ, только теми вопросами бухгалтерского учета, решение которых зависит от этих определений. Так, например, при большом количестве основных средств организация может использовать понятие инвентарного объекта, определенное в первом абзаце пункта 6 ПБУ 6/01, только в целях проведения инвентаризации основных средств и не использовать его для решения других вопросов учета, таких как начисление амортизации. В качестве единицы учета для начисления амортизации организация может определить совокупность однородных объектов основных средств с одинаковыми амортизационными параметрами. При этом общая рассчитанная для такой совокупности норма амортизации умножается на среднегодовую (среднюю за промежуточный период) суммарную стоимость всех входящих в эту совокупность объектов с учетом поступлений и выбытий в течение отчетного периода.

3. Ежемесячная амортизация внеоборотных активов

Вместо ежемесячного начисления амортизации основных средств, нематериальных и других амортизируемых активов организация может определять частоту начисления амортизации исходя из частоты составления бухгалтерской отчетности (в том числе промежуточной). В случае принятия такого решения организация, не составляющая промежуточную отчетность, может начислять амортизацию один раз в год. При этом распределение суммы амортизации, приходящейся на остатки незавершенного производства, готовой продукции и на себестоимость продаж, осуществляется в конце отчетного периода расчетным путем.

4. Привязка начала и прекращения амортизации к первому числу месяца

Организация может не увязывать начало и прекращение начисления амортизации основных средств, нематериальных и других амортизируемых активов с первым числом месяца, следующего за месяцем принятия к учету или выбытия актива. Вместо этого организация

может принять во внимание срок до начала эксплуатации в периоде ввода (с учетом существенности) при расчете общей суммы амортизации за отчетный период. Например, при большом количестве объектов со сроком полезного использования более 10 лет организация может принять решение не начислять амортизацию за отчетный год по объектам, введенным во втором полугодии, и начислять амортизацию в полной годовой сумме по объектам, введенным в первом полугодии.

5. Учет постоянных разниц

Организация может не вести учет постоянных разниц. При этом организация может определять величину постоянного налогового расхода (дохода) арифметическим путем как разницу между расходом по налогу на прибыль и условным расходом по налогу на прибыль при условии элиминирования других факторов, влияющих на эту разницу.

6. Раскрытие в отчетности постоянного налогового расхода и условного расхода по налогу на прибыль

Организация может не раскрывать в бухгалтерской отчетности постоянный налоговый расход (доход) и условный расход (условный доход) по налогу на прибыль. При раскрытии в пояснениях к отчету о финансовых результатах взаимосвязи между расходом (доходом) по налогу на прибыль и показателем прибыли (убытка) до налогообложения, организация может использовать любую форму представления информации, обеспечивающую пользователю отчетности понимание указанной взаимосвязи, например, разделение прибыли (убытка) до налогообложения на компоненты сообразно особенностям их налогообложения, применение средневзвешенной налоговой ставки или другие формы. При этом раскрытие таких величин как постоянный налоговый расход (доход) и (или) условный расход (условный доход) по налогу на прибыль, не требуется.