

ГОТОВИМСЯ К 2019 ГОДУ - НОВЫЕ СТАНДАРТЫ ДЛЯ УЧРЕЖДЕНИЙ

Исключительные права на представленный материал принадлежат АО "Консультант Плюс".

Материал подготовлен с использованием правовых актов по состоянию на 19.09.2018.

При ведении бюджетного и бухгалтерского учета организациям госсектора **в 2019 году нужно будет применять новые стандарты:**

- "Отчет о движении денежных средств" (см. ниже);
- "Учетная политика, оценочные значения и ошибки" (см. ниже);
- "События после отчетной даты" (см. ниже);
- "Доходы" (см. ниже);
- "Влияние изменений курсов иностранных валют" (см. ниже).

Учреждения должны составлять **бюджетную (бухгалтерскую) отчетность** по указанным стандартам **начиная с отчетности 2019 года.**

Исключение составляют положения стандарта "Отчет о движении денежных средств" по отражению информации о производных финансовых инструментах. Их необходимо будет учитывать **только с отчетности 2020 года.**

Отчет о движении денежных средств следует заполнять на основании общих требований ФСБУ "Представление бухгалтерской (финансовой) отчетности".

Остальные ФСБУ необходимо применять одновременно с ФСБУ "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора".

Рассмотрим основные положения новых стандартов.

ФСБУ "Отчет о движении денежных средств"

Отчет характеризует поступления и выбытия денег и их эквивалентов по экономическому содержанию, а также изменение остатков денежных средств.

Форма отчета (ф. 0503123) и порядок ее заполнения закреплены в Инструкции N 191н (для бюджетных и автономных учреждений ф. 0503723 и порядок заполнения - в Инструкции N 33н).

Стандарт устанавливает общие требования, термины и методические основы формирования данного отчета. Как и сейчас, отчет нужно будет составлять в разрезе кодов КОСГУ на основании аналитики по видам поступлений и выбытий, которые отражены в бухучете.

Денежные потоки классифицируют исходя из их экономической сущности

Поступления и выбытия денег и их эквивалентов разделены на денежные потоки от операций:

- текущих;
- инвестиционных;
- финансовых.

Текущие операции - это операции, связанные с реализацией учреждением возложенных на него полномочий или функций.

Например, денежными потоками учреждения от текущих операций признают:

- по поступлению - доходы от использования имущества, находящегося в государственной (муниципальной) собственности, доходы от оказания платных услуг, в том числе субсидии на выполнение государственного или муниципального задания;

- по оплате - расходы на оплату труда, на приобретение товаров (работ, услуг) и материальных запасов, на уплату налогов, сборов, взносов.

Денежные потоки учреждения **от инвестиционных операций**:

- по поступлению - реализация основных средств, нематериальных активов, непроизведенных активов и материальных запасов, возврат предоставленных займов;

- по выбытию - приобретение основных средств, нематериальных активов, непроизведенных активов и материальных запасов, предоставление займов.

Финансовые операции - это операции, которые приводят к изменению размера и состава заемных средств учреждения.

Денежные потоки, которые не могут быть однозначно классифицированы, следует признавать денежными потоками от текущих операций.

При составлении отчета необходимо учесть некоторые аспекты

Денежные потоки от различных типов операций в отчете нужно показывать отдельно друг от друга. Причем, если платеж или поступление от одной хозяйственной операции состоит из денежных потоков от разных типов операций, их тоже надо разделять. Например, если возврат займа и уплата процентов проходят одной суммой, то погашение основного долга отражают в составе денежных потоков от финансовых операций, а процентов - в составе текущих операций.

При формировании отчета необходимо учитывать также следующие особенности:

- денежные потоки необходимо отражать как чистые поступления или выбытия денежных средств, то есть с учетом возвратов, произведенных в отчетном периоде;

- величину денежных потоков в инвалюте следует пересчитывать в рубли на дату осуществления или поступления платежа.

В стандарте также определены порядок раскрытия информации в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе в случаях, когда учреждение принимает участие в уставном капитале (имуществе) других организаций.

ФСБУ "Учетная политика, оценочные значения и ошибки"

Стандарт устанавливает единые требования к формированию, утверждению и изменению учетной политики, а также правила отражения в бухотчетности последствий изменения учетной политики, оценочных значений и исправлений ошибок.

Учетная политика

Общие требования к формированию учетной политики установлены Законом о бухучете и Инструкцией N 157н. Стандарт содержит аналогичные положения, однако в нем есть и нововведения.

Он раскрывает такие понятия, как перспективное и ретроспективное применение измененной учетной политики, оценочное значение, перспективное признание результатов изменения оценочного значения, ретроспективный пересчет бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Учетную политику, как и сейчас, учреждения будут составлять самостоятельно, исходя из своей структуры, отраслевых и иных особенностей деятельности. При этом учреждения смогут также следовать учетной политике учредителя.

Следует отметить, что основные положения учетной политики подлежат публичному раскрытию на официальном сайте учреждения.

В стандарте конкретизировано, что за формирование учетной политики отвечает:

- главный бухгалтер;
- иное лицо, на которое возложена обязанность вести бухучет.

По сути, это формальное уточнение. Сейчас законодательство не ограничивает круг лиц, ответственных за составление учетной политики. Как правило, ее составляет именно главбух или бухгалтер. Утверждать этот документ, как и сейчас, будет руководитель.

Перечень случаев изменения учетной политики исчерпывающий

Как и Законом о бухучете, стандартом предусмотрено всего три случая, когда можно вносить изменения в учетную политику:

- при изменении законодательства по бухучету;
- разработке или утверждении правил учета, которые будут способствовать представлению отчетности с достоверной и более релевантной информацией;
- существенном изменении условий деятельности учреждения, включая реорганизацию, изменение возложенных на учреждение полномочий и выполняемых функций.

Как правило, изменения вносят с начала года. Поправки, вносимые в течение года, обязательно нужно согласовать с учредителем и соответствующим финорганом.

В отчетности должна быть раскрыта информация о положениях учетной политики согласно НПА по бухучету и отчетности. Например, по СГС "Основные средства" в отчетности необходимо раскрывать используемые методы начисления амортизации и методы определения сроков полезного использования основных средств.

Отражение оценочных значений в отчетности

Оценочное значение - это рассчитанное или приблизительно определенное значение какого-либо показателя, необходимого для ведения бухучета и отражаемого в бухотчетности, когда отсутствует точный способ его определения. Например, сроки полезного использования объектов основных средств и нематериальных активов, величины оценочных резервов.

Изменение оценочного значения нельзя признать изменением учетной политики, а также исправлением ошибки. Оно отражается в бухотчетности перспективно. Однако изменение метода определения оценочного значения - это уже изменение учетной политики. Его следует раскрывать в отчетности.

Отражение исправлений ошибок в отчетности

В настоящее время порядок исправления ошибок установлен Инструкцией N 157н. Стандарт предусматривает более широкий перечень способов исправления ошибок. Можно предположить, что до конца 2018 года в Инструкцию N 157н будут внесены изменения.

В учетной политике учреждению необходимо указать допустимые способы исправления ошибок, чтобы у проверяющих не возникало по ним вопросов.

Корректировать уже утвержденную и сданную отчетность нельзя. Все исправления необходимо вносить в отчет за тот период, в котором была выявлена ошибка. Например, если в III квартале 2019 года

вы обнаружите, что неправильно отразили обороты по счетам в I квартале того же года, то отчетность с исправлениями нужно будет представить за III квартал.

Порядок исправления ошибки зависит от периода ее обнаружения

Период обнаружения ошибки	Правила исправления ошибки
Выявлена в ходе осуществления внутреннего контроля после даты подписания отчетности, но до предельной даты ее представления	1. Сделать дополнительную бухгалтерскую запись (запись по способу "красное сторно" и дополнительную запись) на последнюю отчетную дату отчетного периода. 2. Уточнить отчетность
Выявлена в ходе камеральной проверки отчетности после предельной даты представления отчетности, но до даты принятия отчетности, но до даты принятия уполномоченным органом	1. Сделать дополнительную бухгалтерскую запись (запись по способу "красное сторно" и дополнительную запись) на конец отчетного периода. 2. Исправить отчетность. Основание исправления - решение уполномоченного органа
Выявлена в ходе внутреннего и внешнего контроля, аудита после даты принятия отчетности, но до даты ее утверждения	1. Сделать дополнительную бухгалтерскую запись (запись по способу "красное сторно" и дополнительную запись) на конец отчетного периода. 2. Исправить отчетность. Основание исправления - решение уполномоченного органа

Если ошибка обнаружена в текущем году, то ее исправить несложно. Для этого бухгалтеру необходимо составить бухгалтерскую справку и внести дополнительную бухгалтерскую запись - одну либо вместе с записью способом "красное сторно".

Пример.

Учреждение в апреле 2019 года приобрело систему видеонаблюдения стоимостью 55 тыс. руб. и в этом же месяце ввело ее в эксплуатацию. В августе 2019 года бухгалтер обнаружил, что при передаче объекта в эксплуатацию не была начислена амортизация.

При обнаружении ошибки в августе 2019 года необходимо сделать запись:

Дт 0 109 70 271 Кт 0 104 34 XXX - 55 000 руб.

А вот старые ошибки исправить сложнее. Если год закончился и отчетность утверждена, то счета, отвечающие за финансовое состояние учреждения (401 10 и 401 20), уже сведены на сч. 401 30. В текущем году счет 401 30 использовать для создания корректирующих проводок, относящихся к прошлым отчетным периодам, нельзя.

В зависимости от характера и периода ошибки исправления нужно вносить с использованием специальных новых счетов.

Период ошибки	Исправляем		
	Финрезультат	Консолидируемые расчеты	Иное
Год, предшествующий отчетному	401 18 401 28	304 84	304 86

Более ранние годы	401 19 401 29	304 94	304 96
-------------------	------------------	--------	--------

В пояснениях к отчетности за год необходимо раскрыть:

- информацию в отношении последствий изменения учетной политики;
- сведения об изменении оценочного значения;
- информацию об ошибках предшествующих годов.

ФСБУ "События после отчетной даты"

В настоящее время событиями после отчетной даты признаются факты хозяйственной жизни учреждения, которые:

- оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности учреждения;
- произошли в период между отчетной датой и датой подписания отчетности.

В учетной политике должны быть прописаны порядок признания в бухучете и раскрытия в отчетности событий после отчетной даты.

Иных положений о событиях после отчетной даты законодательство по бюджетному учету не содержит. Стандарт исправит эту ситуацию.

Стандарт устанавливает:

- классификацию фактов хозяйственной жизни - событий после отчетной даты;
- правила отражения в бухучете указанных фактов хозяйственной жизни;
- правила раскрытия информации о событиях после отчетной даты при составлении и представлении отчетности.

События после отчетной даты, информация о которых является существенной, учреждение определяет самостоятельно.

Поступление после отчетной даты первичных учетных документов по уже возникшим в отчетном периоде фактам хозяйственной жизни не является событием после отчетной даты. Факты хозяйственной жизни признают в бухучете в момент их возникновения. Если эти документы поступили до даты подписания отчетности, зарегистрировать их в отчетном периоде - обязанность учреждения. Иначе будет нарушено допущение временной определенности фактов хозяйственной жизни.

События после отчетной даты разделены на два вида

Это события, которые подтверждают условия хозяйственности, существовавшие на отчетную дату, и события, которые указывают на условия хозяйственности, возникшие после отчетной даты.

К событиям, **подтверждающим условия деятельности**, относят:

- выявление документов, подтверждающих наличие у дебиторской задолженности признаков безнадежности к взысканию, если на отчетную дату в ее отношении уже принимались меры по взысканию (смерть физлица-должника или ликвидация организации-должника);
- завершение после отчетной даты госрегистрации права собственности, инициированной в отчетном периоде;
- изменение после отчетной даты кадастровой оценки нефинансового актива.

Событиями, **указывающими на условия деятельности**, признают:

- принятие решения о реорганизации или ликвидации учреждения, о котором не было известно по состоянию на отчетную дату;

- существенное поступление или выбытие активов по операциям, инициированным в отчетном периоде;

- принятие решения после отчетной даты о прощении долга по кредиту, который возник до указанной даты.

События после отчетной даты отражают в бухучете по-разному

Событие, подтверждающее условия деятельности, показывают последним днем года по правилам отражения исправлений ошибок.

Событие, свидетельствующее об условиях деятельности, - путем выполнения записей в периоде, следующем за отчетным.

Если отчетность сдана, но еще не утверждена, то по решению финоргана или учредителя обнаруженная ошибка может быть исправлена последним днем отчетного периода.

Стандартом также определен порядок раскрытия информации о событиях после отчетной даты в отчетности, в том числе в составе уточненной.

ФСБУ "Доходы"

Понятие "доход" раскрыто в ФСБУ "Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности организаций государственного сектора". Это увеличение полезного потенциала активов или поступление экономических выгод за отчетный период, за исключением поступлений, связанных с вкладами учредителя.

Стандарт "Доходы" не противоречит уже установленным нормам и уточняет, что доход признают в результате совершения операций или наступления событий, в результате которых ожидается получение экономических выгод или полезного потенциала. При этом должно соблюдаться условие: сумма ожидаемого дохода должна быть надежно определена.

Доходы, полученные или начисленные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим, являются доходами будущих периодов.

Новый стандарт предусматривает изменение структуры доходов, порядка отражения информации о них в отчетности.

Использовать стандарт надо не всегда

Стандарт не применяют к доходам, которые возникают:

- при получении или предоставлении имущества по договору аренды или договору безвозмездного пользования;

- продаже ОС и НМА;

- изменении справедливой стоимости финансовых активов и обязательств или их выбытии;

- в иных определенных стандартом случаях.

Доходом не признают обмен без осуществления денежных расчетов аналогичной продукцией (работами, услугами).

Доходы объединены в две учетные группы

Доходы могут быть от обменных и необменных операций.

К первой группе отнесены доходы от собственности и доходы от реализации. Доходы от необменных операций - доходы от налогов, сборов, от страховых взносов на обязательное соцстрахование, от

безвозмездных поступлений от бюджетов, от штрафов, пеней, неустоек, возмещения ущерба и иных операций.

В стандарте расписан порядок признания каждого из перечисленных доходов.

Критерии признания доходов необходимо применять отдельно к каждому факту хозяйственной жизни (операции, события), в результате которого возникает доход.

Доход следует оценивать в полной сумме ожидаемого поступления экономических выгод или полезного потенциала, заключенного в активе.

В случае если доход по отдельной операции невозможно отнести к определенной группе, то критерии нужно применять к нескольким взаимосвязанным операциям. И наоборот, когда в рамках одной операции можно выделить несколько операций, доходы по ним относят к отдельной учетной группе.

Стандарт определяет перечень информации о доходах, которую необходимо раскрыть в пояснительной записке к отчетности. Ретроспективно раскрывать сопоставимую информацию при первом применении стандарта не нужно.

ФСБУ "Влияние изменений курсов иностранных валют"

На сегодняшний день установлено, что стоимость объектов учета, выраженная в инвалюте, подлежит пересчету в рубли. Учреждения принимают объекты к бухучету в рублевом эквиваленте, исчисленном на дату совершения операции.

Например, объекты приобретенных нефинансовых активов отражают в бухучете в денежной оценке в рублях путем пересчета суммы в инвалюте по курсу Центробанка, действующему на дату вложения в нефинансовый актив. А учет операций по движению средств в инвалютах учреждения ведут одновременно в двух валютах. Переоценка денежных средств в инвалютах осуществляется на дату совершения операций в инвалюте и на отчетную дату.

Новый стандарт предусматривает:

- единый порядок пересчета стоимости объектов бухучета, выраженной в инвалюте, в рубли;
- методы пересчета показателей активов и обязательств, финансовых результатов деятельности заграничных учреждений;
- порядок раскрытия информации о результатах пересчета указанных показателей в отчетности учреждений.

Валютные объекты признаются в рублях

Все активы и обязательства в стандарте разделены на монетарные и немонетарные. От вида объекта учета зависит порядок его пересчета.

Валютные монетарные активы - активы, выраженные в инвалюте или в рублевом эквиваленте, подлежащие получению в виде денег или их эквивалентов. Например, финансовые вложения в долговые ценные бумаги, предоставленные кредиты (займы).

Валютные монетарные обязательства - обязательства, выраженные в инвалюте, подлежащие погашению деньгами, их эквивалентами или иными монетарными активами. Например, кредиторская задолженность (за исключением полученных авансов), полученные кредиты (займы).

Остальные валютные активы и обязательства немонетарные. Например, выданные и полученные авансы.

Стоимость валютных монетарных активов и обязательств отражают в рублях по курсу на дату их признания в бухучете или на отчетную дату. Стоимость валютных немонетарных объектов учитывают в рублях по курсу только на дату их признания в учете.

Однако в некоторых случаях, которые прямо установлены иными НПА, учреждения должны вести учет объектов одновременно в инвалюте и в рублях. Например, учреждение выдало аванс работнику на заграникомандировку в валюте. На дату выдачи денег под отчет оно отразит долг работника одновременно в валюте и в рублях.

Не все валютные объекты подлежат последующей оценке

Стоимость валютных монетарных активов и обязательств надо пересчитывать в рубли по курсу:

- на дату совершения с ними операций;
- на каждую отчетную дату.

Курсовые разницы от пересчета признают в бухучете в составе финансового результата текущего периода. Учет разниц ведется обособленно.

Стоимость валютных немонетарных активов нужно пересчитывать на каждую дату определения или изменения стоимости. Однако это касается только тех активов, которые учитывают по справедливой стоимости. Курсовые разницы включают в доходы от оценки активов в том периоде, в котором они возникли.

Стоимость **других валютных немонетарных активов, а также немонетарных обязательств** пересчитывать не нужно.

Загранучреждения могут вести учет валютных объектов по иным правилам

Все операции заграничное учреждение может отражать в бухучете по общим правилам: в рублях и валюте.

Оно вправе выбрать и другой способ - вести учет только в инвалюте. При таком варианте показатели отчетности нужно будет пересчитать в рубли.

Выбранный порядок учета должен быть закреплен в учетной политике, а также указан в пояснительной записке к отчетности.

В отчетности все учреждения раскрывают сумму курсовых разниц, которые отражены в составе финансового результата текущего года.
