
ИНФОРМАЦИЯ ОБ ИЗМЕНЕНИИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ И ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Бочаров Виктор Петрович,

доктор экономических наук, декан экономического факультета
Воронежского государственного университета;
deanery@econ.vsu.ru

В статье рассматриваются проблемы формирования учетной политики организаций, а также методы отражения последствий ее изменений в финансовой отчетности. Представлены также особенности признания и раскрытия в финансовой отчетности информации об изменениях оценочных значений.

Ключевые слова: учетная политика, метод бухгалтерского учета, профессиональное суждение, ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики, изменение оценочных значений.

Определение учетной политики впервые закреплено в 1992 г. Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, которым предусматривалось при ведении организацией бухгалтерского учета «соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики (методики) отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества, определенной исходя из правил, приведенных в настоящем Положении, и условий хозяйствования. Изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть объяснено в годовой отчетности» [1]. В 1994 г. Министерство финансов России утвердило первое положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» (ПБУ 1/94), в котором были сформулированы допущения и требования к ведению бухгалтерского учета. В настоящее время основы формирования и раскрытия учетной политики организаций установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Под учетной политикой организации понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота,

инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Представленные определения свидетельствуют о тесной связи учетной политики с методом бухгалтерского учета. Так, первичное наблюдение осуществляется с помощью документации и инвентаризации, стоимостное измерение предполагает оценку и калькуляцию, текущая группировка хозяйственных операций осуществляется посредством двойной записи на счетах, сведения которых являются основой для составления бухгалтерского баланса и отчетности. В практической деятельности конкретной организации каждый из представленных способов и приемов может быть реализован по-разному.

Формирование учетной политики не ограничивается рамками нормативных документов, поскольку ни один из них не способен предусмотреть все возможные факты хозяйственной деятельности, совершаемые организациями. Значение учетной политики в экономической деятельности организации отмечается многими авторами: «Необходимо помнить, что в рыночной экономике, если нужно продемонстрировать инвесторам привлекательность финансирования предприятия, не раскрывая механизм получения прибыли, правильно и экономически грамотно обоснованная учетная политика открывает новые возможности. Она разрешает, во-первых продемонстрировать новые возможности присущие предприятию, во-вторых, проинформировать налоговые органы, ревизоров, кредиторов, потенциальных инвесторов, а также партнеров по бизнесу (покупателей и поставщиков) о стойкости финансового состояния, сориентировав их на дальнейшее сотрудничество» [5, с. 65].

Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда рассматривают учетную политику как основу бухгалтерских стандартов, рекомендаций, толкований, правил и положений, используемых компаниями при составлении финансовой отчетности. Учетная политика фирмы включает методы применения администрацией тех принципов, которые при заданных обстоятельствах обеспечивают истинное представление о финансовом состоянии, изменениях финансового положения и результатах деятельности хозяйствующей единицы [8, с. 153].

А.С. Бакаев подчеркивает, что формулировка точного и полного определения учетной политики требует серьезных научных исследований, методических разработок и практического опыта [4].

Разработка учетной политики организации связана с профессиональным суждением, предполагающим выбор и обоснование правил бухгалтерского учета. Роль и значение профессионального суждения как важнейших составляющих бухгалтерской профессии подчеркивается отечественными и зарубежными авторами. В частности С.А. Николаевой отмечается, «Профессиональное суждение должно обеспечивать формирование

достоверной информации, которая должна быть, во-первых, востребована рынком бухгалтерских услуг, во-вторых, должна быть предусмотрена развитая процедура контроля и защиты обоснованности профессионального суждения перед бухгалтерским сообществом. То есть профессиональное суждение представляет собой институт развитых рыночных отношений, в которых востребована достоверная информация и существует система контроля за ее формированием как стороны ее производителей (бухгалтерское сообщество), так и со стороны потребителей (объединения инвесторов)» [6, с. 73].

Профессиональное суждение предполагает решение следующих групп вопросов:

выбор метода бухгалтерского учета из нескольких, предусмотренных положениями по бухгалтерскому учету;

разработка способов бухгалтерского учета, наиболее адекватно отражающих факты хозяйственной деятельности организации, либо (при их отсутствии) в нормативных документах.

Проблема профессионального суждения затрагивает вопросы достоверности информации в условиях, когда отсутствует закрепленный системой нормативного регулирования метод отражения объектов бухгалтерского учета и элементов отчетности. Предотвратить субъективный подход и сформировать достоверную и полную информацию позволяет выполнение принципов, составляющих концептуальные основы бухгалтерского учета.

Рассматривая учетную политику как модель системы бухгалтерского учета, А.С. Бакаев отмечает: «В настоящее время уже не осталось сомнений в том, что бухгалтерский учет трактуется как язык бизнеса, способ общения деловых людей, а потому он должен подчиняться общим правилам, обязательным для всех участников коммерческой деятельности. Следовательно, хозяйствующие субъекты при подготовке учетной информации, необходимой для исчисления этих показателей, должны применять общие правила» [4, с. 65].

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательными и нормативными документами по бухгалтерскому учету. Организации также предоставлено право самостоятельно разрабатывать способы ведения бухгалтерского учета исходя из методов, изложенных в документах отечественной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, а также международных стандартах финансовой отчетности. Организация также самостоятельно определяет состав и формы внутривыпускной отчетности, периодичность их составления и представления ответственных за составление. При разработке системы внутренней отчетности обязательным условием является обеспечение руководства и функциональных служб

необходимой информацией для принятия управленческих решений и регулирования хозяйственной деятельности.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом учреждения приказа или распоряжения всеми подразделениями организации, в том числе выделенными на отдельный баланс независимо от места их нахождения. Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения права юридического лица (государственной регистрации). Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями финансовой отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях: при изменении законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету; при разработке организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, предполагающих более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации; в случае существенного изменения условий деятельности: реорганизации, изменения видов деятельности организации. Все изменения избранной учетной политики должны быть обоснованными и оформляться соответствующим приказом или распоряжением и вводиться с 1 января финансового года, следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Руководитель организации может принять решение ежегодно утверждать учетную политику соответствующим распорядительным документом. Изменения учетной политики на год, следующим за отчетным, объявляются в пояснительной записке в бухгалтерской отчетности организации.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении на основании сведений на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета. Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Последствия изменения учетной политики, вызванные иными причинами и способные оказать существенное влияние

на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, а также 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 следует исходить из предположения о том, что вводимый способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения данных хозяйственных операций. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний, представленный в бухгалтерской отчетности период, 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 данного вида.

Пример 1

Учетной политикой организации, действующей в 2010 г. предусматривалась оценка материально-производственных запасов при отпуске методом ФИФО. С 1 января 2011 г. предполагается использование средней себестоимости, в связи с чем осуществлен ретроспективный пересчет статей бухгалтерской отчетности «Материально-производственные запасы» и «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток». Движение запасов в декабре 2010 г. представлено в табл.1.

Таблица 1

Движение материально-производственных запасов в декабре 2010 г., руб.

Показатели	Количество	Цена	Сумма
Остаток на начало года	200	50	10 000
1.11. Поступило	300	52	15 600
3.11. Отпущено	250		12600
из них:	200	50	10 000
	50	52	2 600
3.11. Остаток	250	52	13 000
5.11. Поступило	20	55	11 000
10.1. Отпущено	300		15 750
из них:	250	52	13 000
	50	55	2750
10.11. Остаток	150	55	8250
15.11. Отпущено	100	55	5 500
15.11. Остаток	50	55	2 750
20.11.Поступило	350	58	20 300
20.11. Остаток			23 050
в том числе:	50	55	2 750
	350	58	20 300

Ретроспективный пересчет предполагает определение средней цены единицы запаса: $(200 \times 50) + (300 \times 52) + (200 \times 55) + (350 \times 58) = 10\,000 + 15\,600 + 11\,000 + 20\,300 = 56\,900 : 1050 = 54,2$ руб.

Всего отпущено материально-производственных запасов 650 шт. на сумму 35 230 руб., остаток составил 400 шт. на сумму 21 670 руб.

Использование метода средней повлечет изменение оценки отпущенных материально-производственных запасов, а также остатка, на сумму 1 380 руб., на которую будут уменьшены статьи баланса «Материально - производственные запасы» и «Нераспределенная прибыль».

Если 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). Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна включать причины изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении; указания о проведенной корректировке.

Одним из методов ведения бухгалтерского учета, неразрывно связанным с учетной политикой, является стоимостная оценка объектов учета и элементов финансовой отчетности. О важности оценки как необходимого элемента учетной политики свидетельствует принятие положения по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/2008), которое устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, информации об изменениях оценочных значений. Основу оценки составляет профессиональное суждение бухгалтера с использованием доступной информации. Оценка может потребоваться для определения величины сомнительных долгов, обесценения финансовых вложений, снижения стоимости материально-производственных запасов и размера обязательств по гарантийному обслуживанию. Согласно ПБУ 21/2008, оценочным значением являются величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других резервов, сроки полезного использования амортизируемых активов и др. ПБУ 21/2008 все изменения оценочных значений делит на две группы, представленные в табл. 2.

Таблица 2

Признание изменения оценочных значений

Изменения в оценочных значениях		
Признаваемые перспективно		Признаваемые ретроспективно
Изменения признаются в бухгалтерском учете периода, в котором произошло изменение	Изменения признаются в бухгалтерском учете периода, в котором произошло изменение, и в будущих периодах	Изменения признаются в бухгалтерском учете путем корректировки статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошли изменения

В качестве изменения оценочного значения, отражаемого путем включения в показатели периода, в котором произошло изменение, может служить образование оценочных резервов организации. Примером изменения оценочного значения, отражаемого путем включения в показатели периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, является изменение величины ежемесячно начисляемой амортизации по нематериальным активам. Согласно ПБУ 21/2008, изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно) периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов. Изменение срока полезного использования нематериальных активов сказывается на амортизационных расходах в текущем периоде и в каждом последующем периоде оставшегося срока полезной службы актива. Изменение, относящееся к текущему периоду, должно признаваться доходом или расходом текущего периода. Воздействие (если оно есть) на будущие периоды будет признаваться соответственно в будущих периодах.

Пример 2

На 1 января 2010 г. организация приняла решение о прекращении использования технологии. Срок полезного использования объекта составляет 5 лет, а первоначальная стоимость 150 000 руб. Объект амортизировался в течение 2 лет, сумма накопленной амортизации составила 60 000 руб. На основании п. 7 ПБУ 14/2007 срок полезного использования сокращен до 4 лет. Исходя из нового срока, сумма накопленной амортизации составит 75 000 руб., а ранее начисленную амортизацию необходимо откорректировать на 15 000 руб. (75 000 – 60 000). На 1 января сумма амортизации в размере 15 000 руб. будет доначислена, а в бухгалтерском учете произведена запись:

Дебет 20 «Основное производство» - Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов».

Изменение срока полезного использования возможно лишь в бухгалтерском учете, для целей налогообложения это не предусмотрено, поэтому между бухгалтерским и налоговым учетом возникнет временная вычитаемая разница, которая приведет к образованию отложенного налогового актива. В бухгалтерском учете будет сделана запись:

Дебет 09 «Отложенный налоговый актив» - Кредит 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам на сумму 3 000 руб.

В качестве изменения оценочного значения, признаваемого в бухгалтерском учете путем корректировки соответствующих статей капитала, может быть, например, переоценка объектов основных средств и нематериальных активов.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация должна раскрывать следующую информацию об изменении оценочного значения:

содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за

данный отчетный период;

содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно; факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

Список источников

1. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16 февраля 1992 г. № 89 // СПС «Консультант Плюс» [электронный ресурс]. – URL: www.consultant.ru.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 106н. // СПС «Консультант Плюс» [электронный ресурс]. – URL: www.consultant.ru.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008 : Утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 106 н // СПС «Консультант Плюс» [электронный ресурс]. – URL: www.consultant.ru.

4. Бакаев А.С. Стратегия трансформации бухгалтерского учета в рыночной экономике [текст] / А.С. Бакаев. – М.: ВЗФЭИ, 2005.

5. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учеб. [текст] / отв. ред. Ф.Ф. Бутынца. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005.

6. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования изд. 2-е, перераб. и доп. [текст] / под. ред. С.А. Николаевой – М. : Аналитика-Пресс, 2001.

7. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы [текст] / В.Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007.

8. Хендриксен Э.С. Теория ТДО Тс<0бухгалтерского учета: пер. с англ. [текст] / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000.

9. Экономический анализ активов организации [текст] / Под ред. Д.А. Ендовицкого – М.: Эксмо, 2009.

INFORMATION ABOUT CHANGE OF ACCOUNT POLICY AND ESTIMATION VALUES IN THE FINANCIAL STATEMENTS

Bocharov Victoe Petrovich,

Dr. Sc. of Economy, Dean of the Economic Faculty of Voronezh State University; deanery@econ.vsu.ru

The paper considers the problem of the formation of accounting policy organizations, and methods reflect the effects of changes in financial reporting. Features of the recognition and disclosure in financial statements information about changes in estimates are considered.

Keywords: accounting policy, method of accounting, professional judgment, the impact of the retrospective change in accounting policies, changes in estimates.