
ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ПОКАЗАТЕЛЕЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Решетова Надежда Николаевна, канд. экон. наук., доц.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж,
Россия, 394018; e-mail: nnreshetova@mail.ru

Цель: рассмотрение учетной политики как совокупности способов ведения учета, а также применяемых первичных учетных документов, возможных вариантов стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения в виде консолидированной финансовой отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности, статической отчетности либо налоговых деклараций. *Обсуждение:* авторской позиции, что именно учетная политика определяет все позиции будущих показателей итогового обобщения фактов хозяйственной жизни, систематизированных на основе первичных учетных документов. *Результаты:* обоснован авторский тезис, что учетная политика для каждого вида учета имеет определенную степень использования профессионального суждения бухгалтера.

Ключевые слова: факты хозяйственной жизни, профессиональное суждение бухгалтера, стоимостное измерение, первичное наблюдение, текущая группировка, итоговое обобщение, упорядоченная система, унификация, технология и организация учета, влияние учетной политики.

DOI: 10.17308/meps.2017.1/1595

Введение

Учетная политика представляет собой основной элемент метода бухгалтерского, налогового или корпоративного учета. Учетная политика определяет технологию и организацию учета как упорядоченной системы на основе нормативного регулирования учета и предназначена для создания информационной базы. Информационная база в этом случае предназначена для контроля законности учетных процедур, построения учета и формирования достоверных показателей финансово-хозяйственной деятельности организации.

В приказе об учетной политике определяется вся совокупность стоимостных оценок для активов и обязательств организации, в том числе и возможные варианты организации самого процесса учета. В различных видах учета данный элемент представляется в разных аспектах его восприятия.

Например, в МСФО учетная политика определяется как общепринятые условия и правила, исходящие всегда из профессионального суждения бухгалтера. В то же время в налоговом учете к данной учетной категории совсем другой подход, а именно учетная политика в этом случае строго обозначенная совокупность допускаемых способов определения доходов и расходов. В бухгалтерском учете учетная политика – это всегда совокупность способов первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения. Последний подход к учетной политике подчеркивает, что это не просто совокупность, а строго определенная система, на входе которой первичные учетные документы, а на выходе главная книга, шахматная ведомость, бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учетная политика во всех случаях предназначена для консолидации объектов учета и реализации учетной модели. Учетная модель предназначена для раскрытия порядка формирования показателей итогового обобщения, в частности, применяемых корректировок по обесценению активов, сопоставимости, сравнимости или исправлению ошибок, а также расчету текущего налога на прибыль с помощью постоянных и временных разниц.

Наиболее существенное влияние учетная политика оказывает на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности в следующих случаях.

1. При принятии решения в учетной политике о ретроспективном отражении последствий ее изменения непосредственное влияние это решение оказывает на показатель нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) в третьем разделе бухгалтерского баланса. Данный показатель должен отражать дебетовое или кредитовое сальдо по счету 84, то есть чистую прибыль или убыток. Однако при формировании данного показателя присутствуют корректировки по результатам ретроспективного отражения изменений учетной политики (пункт 15 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»). И корректировки в связи с исправлением существенных ошибок за предыдущий год, выявленных после утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности (пункт 9 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности»). А также списывается дооценка внеоборотных активов (пункт 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и пункт 21 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов») при их выбытии.

2. При обозначении в учетной политике требования существенности в первом разделе бухгалтерского баланса следует развернуть самые важные показатели в составе прочих внеоборотных активов, а именно долгосрочную дебиторскую задолженность и незавершенное строительство. Именно эти показатели влияют на принятие решения по кредитоспособности коммерческой организации. Причем в статистической отчетности и налоговых декларациях отсутствуют свернутые показатели, именно данное обстоятельство повышает аналитические возможности статистического и налогового учета.

3. Принятие решения в учетной политике об учете отложенных нало-

говых активов и отложенных налоговых обязательств. Данные показатели присутствуют в бухгалтерском балансе и участвуют при расчете стоимости чистых активов. Это показатели, которые не несут по своему содержанию имущественной, финансовой и иной нагрузки, однако участвуют при расчете совокупного финансового показателя, а именно стоимости чистых активов.

4. Установление в учетной политике стоимостного критерия амортизируемого имущества. Этот показатель влияет на увеличение расходов на амортизацию в бухгалтерском учете. А значит, текущий налог на прибыль становится меньше чем в налоговом учете. И появляются положительные постоянные разницы либо налогооблагаемые временные разницы. Появление данных разниц вызывает процедуру доначисления текущего налога на прибыль путем отражения постоянного налогового обязательства дебет 99 кредит 68. Доначисление текущего налога на прибыль в бухгалтерском учете можно выполнить и через формирования отложенного налогового обязательства дебет 68 кредит 77 в отчетном периоде и изменение его путем частичного погашения в следующем за отчетным периодом дебет 77 кредит 68.

5. Качество информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности зависит от выполнения нормативных позиций пункта 32 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций». При формировании показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности любая организация должна обеспечить соблюдение требований (полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости, рациональности). И допущений (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной жизни). Это официально признанные требования и допущения в пунктах 5 и 6 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Однако при всей универсальности указанных требований и допущений следует добавить к ним также следующие требовательные позиции: существенности, достоверности, надежности, регламентации, сравнимости и сопоставимости.

Требование сопоставимости или сравнимости представляет собой расчетную процедуру приведения показателей к одному моменту времени с учетом сходства и различия между способами учета фактов хозяйственной жизни (изменение учетной политики, исправление ошибок, изменение текущей рыночной стоимости и обесценение некоторых активов, ставок налогов или сборов, условий предоставления кредитов и займов и т.п.). Требование сопоставимости показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности предназначено для приведения стоимостных показателей, относящихся к предыдущим отчетным периодам к способам и правилам, в которых учитываются факты хозяйственной жизни к настоящему отчетному периоду.

Требование сопоставимости представляет собой особый прием, предъявляемый к показателям бухгалтерской (финансовой) отчетности. Сопоставимость показателей расширяет полевые возможности аналитических

процедур по ключевым процессам фактов хозяйственной жизни. Для выполнения требования сопоставимости в нормативных документах по бухгалтерскому учету установлены правила и условия корректировок по расчету величины сопоставимости. Организация вправе отказаться в приказе об учетной политике от выполнения данного требования только при условии, что величина несопоставимости будет несущественной для показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

6. Наиболее существенное влияние учетной политики может быть вызвано при ее унификации для целей бухгалтерского и налогового учета. То есть выбор одинаковых способов начисления амортизации, списания материально-производственных запасов, выбытия финансовых вложений, создания резервов, оценки незавершенного производства и т.п. Унификация учетной политики необходима в случае отказа от корректировки условного расхода по налогу на прибыль постоянным налоговым обязательством, постоянным налоговым активом, отложенным налоговым активом и отложенным налоговым обязательством. Однако унификация не всегда возможна, например, нельзя выбрать одинаковый способ формирования резерва по сомнительным долгам, незавершенного производства, начисления амортизации, переоценки основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов, оценки материально-производственных запасов и т.д.

В этом случае в учетной политике принимается решение следовать положениям пункта 22 абзаца 4 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», то есть рассчитывать текущий налог на прибыль на основе налоговой декларации по налогу на прибыль. И величина текущего налога на прибыль должна полностью соответствовать налогу на прибыль, рассчитанного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

При унификации учетная политика не будет отвечать требованию рациональности, и все отобранные способы ведения бухгалтерского учета не будут иметь сравнительной оценки по эффективности их применения, так как при данной процедуре выполняется только требование единства способов ведения бухгалтерского и налогового учета.

Унификация учетной политики крайне не желательная процедура, так как, например, при ведении учета по МСФО по сравнению с ПБУ достаточно много различий в восприятии учетных категорий. Например, рабочий план счетов, валюта и язык консолидированной финансовой отчетности, момент признания выручки, дисконтирование, учет аренды, обесценение активов и т.д. МСФО позволяют при выборе способов ведения учета практически во всех случаях использовать профессиональное суждение бухгалтера.

Учетная политика для налогового учета отличается набором налоговых показателей и отсутствием возможности использования профессионального суждения бухгалтера. Так как учетная политика – это совокупность допускаемых НК РФ методов определения доходов и расходов, их признания,

оценки и распределения. Именно НК РФ запрещает выбор способов ведения налогового учета с помощью профессионального суждения бухгалтера через установление критериев и предельных значений.

Заключение

Таким образом, учетная политика как особый публично объявляемый порядок способов ведения бухгалтерского, налогового, корпоративного учета напрямую определяет будущую стоимостную оценку показателей налоговой декларации, консолидированной финансовой отчетности, бухгалтерской (финансовой) отчетности. Причем все задаваемые учетной политикой процедуры бухгалтерского, налогового и корпоративного учета проходят бухгалтерскую экспертизу, исходя из требования рациональности. Для налогового учета профессиональное суждение сводится к оптимизации налогообложения организации, для корпоративного учета к снижению расчетных операций и ошибок при консолидации консолидированной финансовой отчетности, для бухгалтерского учета повышению аналитических возможностей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций.

Список источников

1. Андреева Т.С. Учетная политика организации как инструмент управления показателями финансового состояния // *Современные научные исследования и инновации*, 2016, no. 12 (68), с. 570-575.
2. Волошина С.В. Учетная политика как инструмент оптимизации налогового планирования коммерческой организации // *Национальная ассоциация ученых*, 2015, no. 6-1 (11), с. 110-113.
3. Иванова В.А., Турищева Т.Б. Учетная политика как эффективный инструмент управления современной компании // *In Situ*, 2017, no. 1-2, с. 29-35.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая и вторая. Москва, Проспект, 2017.
5. Положения по бухгалтерскому учету. Москва, Эксмо, 2017.
6. Решетова Н.Н. Методические позиции учетной политики. Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций // *Материалы III Международной научно-практической конференции, посвященной 50-летию экономического факультета ВГУ: в 2 ч.*, Воронеж, 2010, ч. I, с. 119-122
7. Решетова Н.Н. Требование сопоставимости при формировании показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности // *Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровой: материалы IV Международной научно-практической конференции*, Воронежский государственный университет. Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2015, с. 94-98.
8. Рыбкина К.В. Налоговый учет и учетная политика в целях налогообложения // *Актуальные вопросы экономических наук*, 2017, no. 57, с. 295-300.
9. Садченко К.Г. Учетная политика и ее влияние на финансовые результаты // *Теоретические и прикладные аспекты современной науки*, 2015, no. 7-7, с. 134-138.
10. Сапожникова Н.Г. *Международные стандарты финансовой отчетности*. Москва, КНОРУС, 2016.
11. Трошкова С.В. Учетная политика организации как инструмент регулирования налогового учета // *Инновационная экономика и общество*, 2016, no. 4 (14), с. 67-74.
12. Федеральный закон «О бухгалтерском учете». Москва, Эксмо, 2017.

PROFESSIONAL TOOLS FOR THE FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES INDICATORS

Reshetova Nadezhda Nikolaevna, Cand. Sc. (Econ.)

Voronezh state University, Universitetskaya square, 1, Voronezh, Russia, 394018;
e-mail: nnreshetova@mail.ru

Purpose: the author considers the accounting policy. It is the combination of accounting methods, applicable primary accounting documents, possible options cost measurement, current grouping and final generalization in the form of the consolidated financial statements, the accounting (financial) statements, static statements or tax returns. *Discussion:* the author thinks that the accounting policy determines all future indicators positions of the final facts generalization of economic life. The primary accounting documents systematize these facts. *Results:* the author proves that the accounting policy for each type of account has a certain degree of professional accountant opinion.

Keywords: the facts of economic life, professional accountant opinion, cost measurement, the primary observation, current groups, final generalization, an ordered system, unification, technology and organization of accounting, the impact of accounting policy.

References

1. Andreeva T.S. Uchetnaia politika organizatsii kak instrument upravleniia pokazateliami finansovogo sostoianiia. *Sovremennye nauchnye issledovaniia i innovatsii*, 2016, no. 12 (68), pp. 570-575. (In Russ.)
2. Voloshina S.V. Uchetnaia politika kak instrument optimizatsii nalogovogo planirovaniia kommercheskoi organizatsii. *Natsional'naia Assotsiatsiia Uchenykh*, 2015, no. 6-1 (11), pp. 110-113. (In Russ.)
3. Ivanova V.A., Turishcheva T.B. Uchetnaia politika kak effektivnyi instrument upravleniia sovremennoi kompanii. *In Situ*, 2017, no. 1-2, pp. 29-35. (In Russ.)
4. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii. Chast' pervaiia i vtoraiia. Moscow, Prospekt, 2017. (In Russ.)
5. Polozheniia po bukhgalterskomu uchetu. Moscow, Eksmo, 2017. (In Russ.)
6. Reshetova N.N. Metodicheskie pozitsii uchetnoi politiki. Aktual'nye problemy ucheta, ekonomicheskogo analiza i finansovo-khoziaistvennogo kontroliia deiatel'nosti organizatsii. *Materialy III Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, posviashchennoi 50-letiiu ekonomicheskogo fakul'teta VGU: v 2 ch.* Voronezh, 2010, Ch.I, pp. 119-122. (In Russ.)
7. Reshetova N.N. Trebovanie sopolstavimosti pri formirovanii pokazatelei bukhgalterskoi (finansovoi) otchetnosti. *April'skie nauchnye chteniia imeni professora L.T. Giliarovskoi: materialy IV Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii, Voronezhskii gosudarstvennyi universitet.* Voronezh, Izdatel'skii dom VGU, 2015, pp. 94-98. (In Russ.)
8. Rybkina K.V. Nalogovyi uchet i uchetnaia politika v tseliakh nalogooblozheniia. *Aktual'nye voprosy ekonomicheskikh nauk*, 2017, no. 57, pp. 295-300. (In Russ.)
9. Sadchenko K.G. Uchetnaia politika i ee vliianie na finansovye rezul'taty. *Teoreticheskie i prikladnye aspekty sovremennoi nauki*, 2015, no. 7-7, pp. 134-138. (In Russ.)