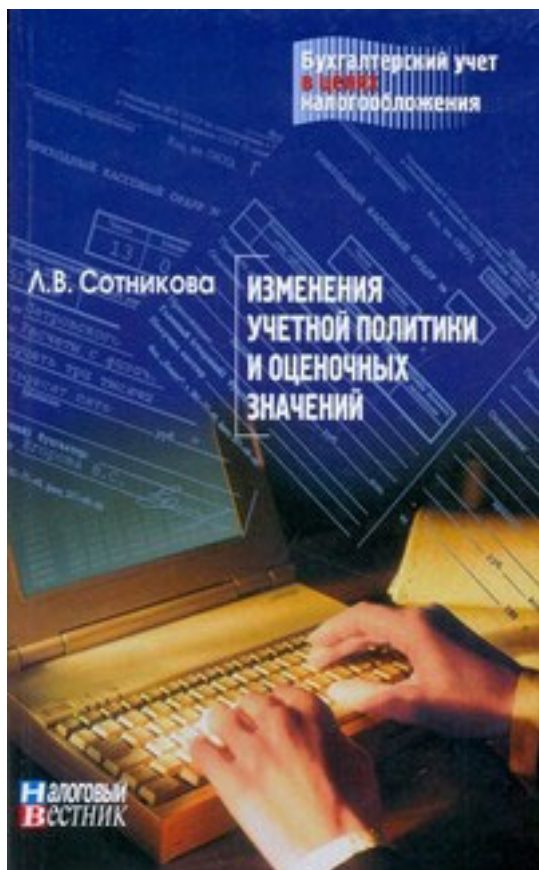


Бухгалтерский учет
в целях
налогообложения

Л. В. Сотникова

**ИЗМЕНЕНИЯ
УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ
И ОЦЕНОЧНЫХ
ЗНАЧЕНИЙ**

Налоговый
Вестник



Л. В. Сотникова
Изменение учетной политики
и оценочных значений

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=171867

Л.В. Сотникова. Изменения учетной политики и оценочных значений: Налоговый вестник;

Москва; 2008

ISBN 978-5-93094-249-1

Аннотация

В данном издании раскрывается экономическая сущность последствий внесения изменений в учетную политику организации, а также изменений оценочных значений, представлены принципы их отражения в бухгалтерском и налоговом учете.

Большое внимание уделено вопросу соблюдения принципа сопоставимости в бухгалтерском учете и отчетности в связи с пересмотром учетной политики в отношении различных объектов учета. В работе рассмотрены как случаи пересмотра учетной политики в соответствии с последними изменениями нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению (отмена в бухгалтерском учете необходимости пересчета поступивших авансов в иностранной валюте; отмена метода ЛИФО для оценки материально-производственных запасов при их выбытии; появление нового способа отражения в учете текущего налога на прибыль и др.), так и случаи пересмотра учетной политики по иным основаниям.

Издание предназначено для бухгалтеров, аудиторов, студентов высших и средних учебных заведений.

Издание написано руководителем Департамента методологии, бухгалтерского и налогового учета, заместителем генерального директора ООО "Росэкспертиза", доктором экономических наук, профессором Сотниковой Л.В.

Содержание

Введение	4
1. Учетная политика организации – основа достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности	7
1.1. Учетная политика организации: требования к содержанию и задачи формирования	7
1.2. Обязательные изменения учетной политики	12
1.3. Добровольные изменения учетной политики	26
2. Влияние изменений учетной политики на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности	39
2.1. Экспертиза учетной политики	39
Конец ознакомительного фрагмента.	44

Сотникова Людмила Викторовна

Изменения учетной политики и оценочных значений

Введение

Учетная политика является для организации основополагающим внутренним нормативным документом, регулирующим учетный процесс на местном уровне в развитие требований внешних нормативных документов, которые выполняют аналогичную функцию на законодательном, методологическом и методическом уровнях системы нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Учетная политика представляет собой совокупность способов ведения бухгалтерского учета, принятую экономическим субъектом и формируемую на основе законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Учетная политика как экономическая категория непрерывно развивается. Так, п. 1 ст. 8 «Учетная политика экономического субъекта» проекта нового федерального закона «О бухгалтерском учете» установлено, что учетную политику составляет совокупность способов ведения бухгалтерского учета, принятая экономическим субъектом¹.

Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, национальными и отраслевыми стандартами (п. 2 ст. 8 проекта федерального закона «О бухгалтерском учете»).

При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета экономический субъект избирает способ ведения бухгалтерского учета из числа способов, допускаемых национальными стандартами.

Если национальными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета, то экономический субъект самостоятельно разрабатывает такой способ исходя из требований, предусмотренных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, национальными и (или) отраслевыми стандартами (п. 3 ст. 8 проекта федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Учетная политика экономического субъекта должна применяться последовательно из года в год (п. 4 ст. 8 проекта федерального закона «О бухгалтерском учете»). В учетную политику могут вноситься поправки:

- при изменении требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, национальными и (или) отраслевыми стандартами;
- при разработке или избрании экономическим субъектом нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению надежности информации об объекте бухгалтерского учета;
- при существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

Однако наиболее привлекает внимание специалистов следующее положение из числа планируемых изменений в учетную политику: в целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской отчетности за ряд лет изменение учетной политики будет производиться с начала отчетного года, но только при условии, что иное не обуславливается причиной такого изменения. Таким образом, в некоторых случаях организация сможет изменять учетную поли-

¹ <http://www1.minfin.ru>

тику и в течение отчетного года. Однако это станет реальностью при утверждении проекта вышеуказанного федерального закона «О бухгалтерском учете».

В настоящее время в отношении учетной политики в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденным приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, должно применяться допущение последовательности ее применения от одного отчетного периода к другому. Однако в связи с изменением нормативных документов, существенным изменением условий деятельности организации и под влиянием иных обстоятельств в учетную политику организацией могут и должны вноситься изменения.

Процесс внесения организацией изменений в учетную политику и отражения последствий этих изменений в бухгалтерском учете четко регламентирован нормативными документами и проверяется в ходе аудита бухгалтерской отчетности, когда, в частности, должно быть подтверждено соблюдение организацией принципа сопоставимости бухгалтерской отчетности, установленного Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденным приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н.

Но если вопросам формирования учетной политики организации (как для целей бухгалтерского учета, так и в еще большей степени для целей налогообложения) и экспертизе ее содержания в ходе аудита посвящено достаточное число публикаций, то проблематика, связанная с внесением изменений в учетную политику, отражена в них явно недостаточно.

В условиях реформирования российского бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) возникает необходимость в получении информации, дающей объективную картину финансового положения результатов деятельности российских организаций, многие из которых являются общественно значимыми субъектами хозяйственной деятельности.

Нормативными документами бухгалтерского учета установлена ответственность руководства отчитывающейся организации за решение трех основных задач, одной из которых является выбор и применение соответствующей учетной политики и определение оценочных значений, адекватных текущим обстоятельствам.

Две другие задачи состоят в подготовке и представлении контролирующим органам финансовой отчетности в соответствии с применяемыми основными принципами формирования финансовой отчетности; в разработке, внедрении и поддержании системы внутреннего контроля, должным образом обеспечивающей подготовку и объективное представление финансовой отчетности, не содержащей существенных искажений, вызванных мошенничеством и ошибкой.

Бухгалтерская отчетность организации должна отвечать требованию сопоставимости, поэтому обеспечение сопоставимости бухгалтерской отчетности при внесении изменений в учетную политику должно способствовать большей достоверности бухгалтерской отчетности российских организаций.

Необходимость создания целостной, научно обоснованной концепции оценки достоверности статей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций после внесения ими изменений в учетную политику для целей повышения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности побудила автора к написанию этой книги, цель которой состоит в разработке подходов к оценке достоверности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности обязательных и инициативных изменений учетной политики, а также изменений учетных оценок.

Для реализации основной цели перед автором были поставлены следующие задачи:

- определить особенности формирования и изменения учетной политики организации
- документа, служащего основой обеспечения достоверности бухгалтерского учета и отчетности каждой организации;

- исследовать подходы к отражению в бухгалтерском учете и отчетности последствий изменений учетной политики в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета и МСФО;

- выявить различия между отражением в учете и отчетности изменений учетной политики и изменений бухгалтерских оценок.

В книге использованы труды ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов, раскрывающие методологические аспекты формирования и корректировки показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций при изменении их учетной политики. Кроме того, книга базируется на основных положениях законодательных актов Российской Федерации и нормативно-правовых документов Правительства РФ, Минфина России, других министерств и ведомств, а также МСФО.

При написании книги были использованы материалы диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук Грибановой О.В. на тему «Организация и методика аудиторской проверки изменений учетной политики аудируемого лица», написанной под научным руководством автора настоящей книги Сотниковой Л.В., руководителя Департамента методологии бухгалтерского и налогового учета, заместителя генерального директора ООО «Росэкспертиза», доктора экономических наук, профессора.

1. Учетная политика организации – основа достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

1.1. Учетная политика организации: требования к содержанию и задачи формирования

В соответствии со ст. 5 «Регулирование бухгалтерского учета» Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухгалтерском учете) учетная политика относится к четвертому уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, и каждая организация должна принять и последовательно применять учетную политику.

Нормы ПБУ 1/98 более детально определяют подходы к выбору, обоснованию, раскрытию и изменению учетной политики.

Однако требования и Закона о бухгалтерском учете, и ПБУ 1/98 концептуальны и не являются руководством по решению конкретных практических проблем, которые возникают у составителей при формировании конкретной организации учетной политики.

Учетная политика является основным внутренним документом, устанавливающим особенности бухгалтерского учета организации.

В соответствии с ПБУ 1/98 субъект хозяйственной деятельности должен определить способы первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Главная функция учетной политики – закрепить выбранные способы учета и внутреннего контроля из ряда способов, разрешенных нормативными актами.

В связи с этим организации могут применять разные методы учета однотипных групп операций и разные способы контроля.

Как отмечает М.В. Чиненов, бухгалтерия может успешно выполнять присущие ей функции лишь в том случае, когда сформированная в ее рамках учетная политика адекватно отражает особенности текущей экономической ситуации и потребности заинтересованных пользователей конечного продукта бухгалтерского учета².

Среди основных факторов, оказывающих влияние на формирование современной учетной политики на общенациональном уровне и на уровне отдельно взятой организации, – изменение требований к содержанию финансовой отчетности, совершенствование методики учета, гармонизация российских правил бухгалтерского учета с международно признанной бухгалтерской практикой.

Важнейшими задачами формирования учетной политики становятся:

- построение информационных процессов в организации, которое обеспечило бы дополнение финансовой отчетности показателями, ориентированными на ее будущее;
- сближение отечественной учетной практики с международной;
- преодоление информационного разрыва между бухгалтерией, которая аккумулирует огромные объемы финансовых и нефинансовых сведений об организации, и пользователями (внешними и внутренними) учетных и отчетных данных, которые часто сетуют на недоста-

² Чиненов М.В. Подходы к формированию учетной политики организации // Современный бухучет. – 2006. – № 12.

ток информации о деятельности организации, предъявляют серьезные претензии к бухгалтерии по поводу состава, содержания и качества предоставляемых им данных.

Учетная политика, основанная на идее обеспечения прозрачности деятельности организации и полезности информации о ее деятельности, позволит удовлетворить информационные запросы широкого круга пользователей. Основные подходы к ее формированию представлены в табл. 1.

Как отмечает в своих работах А.А. Соколов, большинство главных бухгалтеров российских организаций рассматривают учетную политику как неизбежную необходимость, формирование которой связано с затратами времени и сил, в то время как выгоды определяются с трудом.

Таблица 1

Основные подходы к формированию учетной политики, обеспечивающей повышение полезности информации

№ п/п	Подход к формированию учетной политики	Проявление повышения полезности информации
1	Относительная независимость текущего учетного процесса от какого-либо определенного вида бухгалтерской отчетности	Организация должна иметь возможность подготавливать и предоставлять пользователям разнообразную финансовую информацию: бухгалтерскую отчетность, сводную отчетность, составленные по российским правилам, сводную финансовую отчетность по МСФО или иным международно признаваемым правилам, налоговую отчетность и т.д. Построение учетного процесса должно обеспечивать возможность формирования различных видов отчетности путем выбора способов документирования фактов хозяйственной деятельности, состава аналитических счетов, порядка и процедур систематизации и накопления информации, представления отчетности
2	Рациональное сочетание бухгалтерского и налогового учета, обеспечивающее исполнение задач и функций каждого из них	В связи с введением налогового учета особую опасность представляет попытка реализовать на практике модель его полного обособления от бухгалтерского учета. Речь может и должна идти только об относительной обособленности данных видов учета, но никак не об абсолютной независимости. При отсутствии эффективного собственника как главного потребителя финансовой информации полное обособление бухгалтерского учета от налогового учета будет иметь серьезные негативные последствия для первого

3	Переориентация на такое понимание достоверности информации, формирующейся в бухгалтерском учете, при котором обеспечивается реальное отражение финансового положения и финансовых результатов деятельности организации	Согласно нормативным документам достоверность финансовой информации понимается как ее соответствие применимому законодательству и правилам бухгалтерского учета. Достоверность финансовой информации обеспечивается следующими двумя факторами. Во-первых, избранные и применяемые организацией способы ведения бухгалтерского учета, совокупность которых составляет учетную политику, должны быть общепризнанными. Во-вторых, эти способы должны соответствовать конкретным условиям хозяйствования
4	Адекватность показателя прибыли, формирующегося в бухгалтерском учете и раскрываемого в финансовой отчетности, достигнутому финансовому результату деятельности организации	Прибыль является своего рода универсальным синтетическим показателем, характеризующим финансовый результат деятельности организации в отчетном периоде, к которому предъявляются особые требования в части надежности и реальности. Предполагается полный учет всех расходов и доходов, относящихся к отчетному периоду. Никакие расходы не могут быть покрыты за счет нераспределенной прибыли
5	Использование в бухгалтерском учете всего арсенала приемов, обеспечивающих формирование объективной картины финансового положения организации и финансовых результатов ее деятельности	Организации должны создавать оценочные резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материалов и т.д. Это не только составляющая объективности финансовой отчетности, но и важнейший способ учета рисков финансово-хозяйственной деятельности. При отсутствии таких резервов искажается финансовый результат деятельности организации, завышаются балансовые показатели дебиторской задолженности, вложений в ценные бумаги, запасов материалов
6	Применение таких схем производственного учета, которые максимально обеспечивают потребности управленческого персонала в информации для руководства производственной деятельностью, процессами снабжения и сбыта	При формировании себестоимости продукции допустимы две основные схемы учета затрат на производство: 1) подразделение затрат на прямые и косвенные и расчет полной себестоимости продукции; 2) разделение затрат на условно-переменные и условно-постоянные, подсчет сокращенной (частичной) производственной себестоимости и списание условно-постоянных затрат на уменьшение доходов в том отчетном периоде, в котором они возникли

Часто учетная политика организации формируется в спешке, по остаточному принципу либо отдается на откуп аудиторской фирме. Результат процесса по разработке или совершенствованию учетной политики может быть различным: учетная политика или охватывает самые насущные для организации аспекты, или представляет собой добросовестное изложение нормативных документов по бухгалтерскому учету³.

Четко отработанные алгоритмы или стандартизированный процесс формирования учетной политики, как правило, отсутствуют в большинстве организаций. Если же специалисты организаций решают подойти к разработке и совершенствованию учетной политики основательно, то они сталкиваются со множеством проблем.

По мнению А.А. Соколова, в целом учетная политика организации призвана решать, с одной стороны, формальные, а с другой – управленческие задачи. В ситуации, при которой учетные процедуры не получили должной стандартизации в организации, учетная политика становится практически единственным и основным способом формализации порядка ведения учета. В то же время сам процесс формирования учетной политики вызывает немало трудностей.

³ Соколов А. Проблемы формирования учетной политики // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 11.

Проблемы возникают у бухгалтеров уже на первых этапах работы над учетной политикой – при определении приоритетных направлений построения системы учета организации, которые зависят от целей, преследуемых составителями учетной политики.

Проблема согласования поставленных при формировании и совершенствовании учетной политики целей для принятия решений по выбору способов ведения учета является одной из самых сложных. Руководством организации могут преследоваться различные цели при создании учетной политики, которые разнонаправленно влияют на результат разработки документа. Выбор конкретного варианта учета может оказать существенное влияние на объем учетной работы, разграничение ответственности за те или иные учетные процессы, появление новых процедур, увеличение количества создаваемых и обрабатываемых документов, то есть прямо или косвенно влиять на работу всех структурных подразделений организации. Но при этом участники процесса формирования учетной политики часто склонны отстаивать свои интересы, настаивая на принятии тех методов организации и ведения учета, которые упрощают именно их деятельность.

Сложность российского законодательства в области налогообложения делает логичным и рациональным стремление бухгалтеров отождествить бухгалтерский и налоговый учет. В течение последних лет на решение этой задачи затрачены усилия многих теоретиков и практиков⁴.

Существование различных вариантов учета позволяет организации в рамках действующего законодательства либо уменьшать величину налогооблагаемой базы и начисляемых налогов, либо, увеличивая прибыль в бухгалтерском учете, выплачивать более высокие дивиденды. Кроме того, «подчиненность» бухгалтерского учета целям налогообложения становится причиной искажения реальной картины финансово-хозяйственной деятельности и ограничивает использование информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, для обоснования принятия управленческих решений.

При разработке и совершенствовании учетной политики организацией может также преследоваться цель сближения с МСФО, что позволит, в свою очередь, уменьшить затраты на проведение трансформационных процедур.

Вхождение организации в группу (холдинг) предопределяет необходимость достижения еще одной преследуемой цели при формировании или совершенствовании учетной политики – унификации учетных процессов организаций, входящих в группу (холдинг).

Таким образом, при формировании и совершенствовании учетной политики, как правило, должны решаться следующие задачи:

- поиск разумного компромисса между интересами участников учетного процесса;
- сближение в учетной политике требований различных учетных систем:
 - российского бухгалтерского и налогового учета;
 - российского бухгалтерского учета и учета, осуществляемого в соответствии с международными стандартами (МСФО или US GAAP);
 - систем учета различных организаций, входящих в группу (холдинг).

Разработка, а тем более совершенствование учетной политики организации – сложный процесс, предполагающий изучение особенностей бизнеса, анализ действующего законодательства, проведение экономических и финансовых расчетов, принятие решений и т.д.

⁴ Анищенко А.В. Учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения на 2007 год. – М.: Издательско-консультационная компания «Статус-кво 97», 2006. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин Н. Положение об учетной политике предприятия на 2004 год для целей налогообложения и бухгалтерского учета. арбитражная практика. – М.: «книги издательства «Налоги и финансовое право», 2004. Учетная политика организации: бухгалтерский учет и налогообложение (под ред. С.А. Рассказовой-Николаевой). – М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2006. Абрамова Э.В. Разработка элементов учетной политики как метод оптимизации налогообложения // Бухгалтерская отчетность организации. – 2006. – № 4. Киселев М. Учетная политика на 2003 г. для целей бухгалтерского и налогового учета // Финансовая газета. – 2003. – № 1—3.

Разработка учетной политики организации должна основываться на анализе большого количества нормативных документов в области регулирования бухгалтерского учета и налогообложения и постоянном мониторинге их изменений, доскональном знании особенностей деятельности организации, функций ее структурных подразделений и их взаимодействия, текущего экономического положения организации и перспектив ее дальнейшего развития и т.д.

Несмотря на то что ежегодно публикуется множество статей, в которых специалисты дают рекомендации по форме, структуре и содержанию учетной политики, тем не менее до сих пор в учетной политике многих организаций организационно-технический раздел, включающий информацию, предусмотренную ПБУ 1/98 и Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ), который касается учетной работы, порядка проведения инвентаризации активов и обязательств, правил документооборота и т.д., либо вообще отсутствует, либо недостаточно раскрывается, либо содержит лишнюю информацию, дублирующую однозначные и безальтернативные нормы законодательства.

Опираясь на определения учетной политики, приведенные в ПБУ 1/98 и НК РФ, можно сделать вывод, что методологический раздел учетной политики организации должен содержать совокупность способов ведения учета, принятую экономическим субъектом. Это означает, что организация должна рассматривать в учетной политике только те факты хозяйственной жизни, которые имеют место в ее деятельности либо планируются в ближайшем будущем.

Подходы специалистов к группировке способов бухгалтерского учета, закрепляемых в учетной политике, схожи и могут быть классифицированы следующим образом:

- 1) способы учета, выбранные экономическим субъектом из вариантов, предусмотренных законодательством;
- 2) способы учета, уточняющие варианты учета тех или иных объектов, предусмотренные законодательством по разным причинам (в связи с неясностью его норм, либо ввиду детализации возможных вариантов, либо вследствие специфики деятельности организации и т.д.);
- 3) способы учета, вариантность которых обусловлена противоречивостью законодательства;
- 4) способы учета, разработанные экономическим субъектом самостоятельно ввиду отсутствия в законодательстве соответствующих норм, либо если применение установленных законодательством способов учета не позволяет организации сформировать достоверную информацию об объектах учета и организация может обосновать использование иных способов.

Классификационные группы изменений учетной политики представлены в табл. 2.

Таким образом, для выбора способов учета в организации должно быть детально проанализировано законодательство в сфере бухгалтерского учета. Организация должна сделать выбор из альтернативных вариантов способов учета, принимая во внимание все факторы, связанные с особенностями деятельности организации, влияющими на принятие решений при разработке учетной политики (отраслевая принадлежность организации, осуществляемые виды деятельности; объем деятельности, масштабы организации; организационная структура, организация бизнес-процессов; цели и задачи, которые ставятся организацией перед учетными системами, и т.д.).

1.2. Обязательные изменения учетной политики

Понятие «учетная политика» появилось в российском бухгалтерском учете в начале девяностых годов, когда были изданы Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 20.03.1992 № 10, постановление Правительства РФ от 12.02.1993 № 121 «О мерах по реализации государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики»; Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/94, утвержденное приказом Минфина России от 28.07.1994 № 100.

Таблица 2

Классификационные группы изменений учетной политики

№ п/п	Элемент учетной политики для целей бухгалтерского учета	Варианты, предусмотренные учетной политикой	Нормативный документ	Учетная проблема
1	Способы учета, выбранные экономическим субъектом из вариантов, предусмотренных законодательством			
1.1	В случае несущественности величины прочих затрат по сравнению с суммой, уплачиваемой продавцу ценных бумаг, организация вправе признавать такие затраты прочими расходами		Пункт 11 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н	
1.2	Организация может создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги		Пункт 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н	Противоречие с требованием осмотрительности, установленным в ПБУ 1/98
2	Способы учета, уточняющие варианты учета тех или иных объектов, предусмотренные законодательством по разным причинам			
2.1	Определение в учетной политике метода оценки материально-производственных запасов (МПЗ) при их выбытии	Определены возможные способы оценки МПЗ при их списании	Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденное приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н	Выбор метода учета, варианты которого раскрыты в разных нормативных актах
		Установлены детализированные варианты способов оценки по себестоимости каждой единицы запасов и средних оценок фактической себестоимости списываемых материалов	Пункты 74 и 78 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н	

3	Способы учета, вариантность которых обусловлена противоречивостью законодательства			
3.1	Определение момента принятия на учет объектов недвижимости в составе объектов основных средств	Необходимость наличия документов, подтверждающих государственную регистрацию (права собственности) на объект недвижимости	Пункт 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации	В российском законодательстве в сфере бухгалтерского учета существуют противоречия друг другу нормы
3.2		Если одновременно выполняются условия, установленные п. 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н	ПБУ 6/01	
3.3		Объекты недвижимости принимаются на учет по дате передачи документов на государственную регистрацию	Пункт 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н	
3.4		Объект капитального строительства, первоначальная стоимость которого сформирована на дату передачи документов на государственную регистрацию, передан по акту приемапередачи в эксплуатацию, на объекте фактически ведется хозяйственная деятельность	Письма Минфина России от 27.09.2006 № 07-05-06/238, от 02.06.2006 № 07-05-06/134, от 06.09.2006 № 03-06-01-02/35, от 27.06.2006 № 03-06-01-02/28	

4	Способы учета, разработанные экономическим субъектом самостоятельно ввиду отсутствия в законодательстве соответствующих норм		
4.1	Организация покупает земельный участок вместе со зданием, которое она планирует сразу же снести. Стоимость этого здания может быть отражена в бухгалтерском учете как расход по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы»	Пункт 4 ПБУ 6/01	Законодательством не урегулирован вопрос отражения в учете: основных средств, приобретаемых для целей, в отношении которых условия принятия активов в бухгалтерском учете в качестве основных средств не выполняются, отдельных видов нематериальных активов; отдельных видов расходов
4.2	Организация приобретает объект основных средств в целях безвозмездной передачи	Пункт 4 ПБУ 6/01	
4.3	Организация приобретает «ноу-хау»	Пункт 4 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н*	
4.4	Международная регистрация знаков, применяемых для товаров и услуг	Письмо Минфина России от 29.03.2005 № 07-05-06/91	

* Отметим, что в Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденном приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н и вступившем в силу с 1 января 2008 г., уже введен такой объект нематериальных активов, как ноу-хау.

Таким образом, внедрение учетной политики в российскую учетную практику неразрывно связано с реализацией государственной программы реформирования отечественного бухгалтерского учета в соответствии с МСФО.

Основой для создания ПБУ 1/98 стали международные стандарты IAS 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки», IAS 1 «Представление финансовой отчетности»⁵, в котором определены требования, предъявляемые к раскрытию информации об учетной политике⁶.

⁵ Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери, 2005.

Однако Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО) постоянно совершенствует систему действующих международных стандартов. Наряду с разработкой новых стандартов КМСФО занимается проектами по изменению ранее действовавших стандартов.

Последние изменения, внесенные в IAS 8, посвященный вопросам применения учетной политики, вступили в действие с 1 января 2005 года; при этом IAS 8 не только был пересмотрен, изменилось и его название. Действующая в настоящее время редакция IAS 8 устанавливает критерии выбора и изменения учетной политики, а также требования, предъявляемые к раскрытию информации о влиянии учетных оценок и ошибок на отчетные данные.

IAS 8 регулирует следующие вопросы:

- выбор учетной политики или ее изменение;
- изменения учетных оценок;
- исправление ошибок, допущенных в предшествующих отчетных периодах;
- правила отражения в финансовой отчетности событий, которые вызваны изменением учетной политики, учетных оценок и исправлением ошибок.

Согласно IAS 8 учетная политика – это конкретные принципы, правила, процедуры и практика, применяемые организацией при составлении финансовой отчетности.

Организация обязана избрать и последовательно применять свою учетную политику при отражении аналогичных операций, событий и условий.

Выбор и применение учетной политики должны основываться на соответствующих МСФО. При использовании различных активов организация должна обращаться к соответствующим стандартам в целях определения порядка их отражения в финансовой отчетности.

Если стандарт разрешает категоризацию статей (данный термин используется Е.В. Кондратьевой⁷), то есть происходит деление статьи на однородные группы объектов учета с целью применения других учетных политик, выбранная учетная политика должна применяться последовательно к каждой категории статей. Например, на балансе организации находятся объекты основных средств, учитываемые и как инвестиционная собственность, и как объекты недвижимости, используемые для собственных нужд. IAS 40 «Инвестиционная собственность» требует от организации раздельного отражения в отчетности вышеуказанных категорий, и поэтому для каждой категории должна применяться своя учетная политика. Данная и иные ситуации представлены в табл. 3.

Учетная политика организации должна быть последовательна во временном аспекте, чтобы обеспечивать возможность сопоставления данных различных отчетных периодов. В то же время учетная политика организации может и изменяться либо в соответствии с требованиями МСФО, либо в целях повышения информативности и достоверности финансовой отчетности.

Таблица 3

Применение МСФО в зависимости от использования актива

⁶ Несмотря на то что международные стандарты подразделяются на две группы – International accounting standards (IAS) и International financial reports standards (IFRS), мы будем далее по тексту использовать аббревиатуру МСФО.

⁷ Кондратьева Е.В. Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки // МСФО и МСА в кредитной организации. – 2005. – № 4.

Используется в качестве	Используется на условиях аренды	В качестве финансового инструмента
Применяется МСФО	IAS 17 «Аренда»	IAS 32 «Финансовые инструменты: представление и раскрытие» и IAS 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»
Объект учета	Актив, отвечающий признакам объекта основных средств	
Используется в качестве	Собственности, занятой владельцем	Инвестиционной собственности
Применяется МСФО	IAS 16 «Основные средства»	IAS 40 «Инвестиционная собственность»

Как указывает П. Аникин, согласно МСФО организация может изменить свою учетную политику в двух случаях:

- если был принят новый стандарт или внесены изменения в существующий стандарт;
- по собственному желанию.

При этом самостоятельно менять учетную политику организация может только для того, чтобы повысить корректность и надежность отчетных данных. Данное требование достаточно жестко, поскольку учетная политика должна применяться последовательно. В дальнейшем это позволит сопоставить финансовую информацию за различные периоды. В итоге отчетность станет более легкой для восприятия различными группами пользователей⁸.

Для организации важно четко обозначить последствия каждого изменения учетной политики.

Например, организация учитывала МПЗ с использованием способа ЛИФО. В настоящее время IAS 2 «Запасы» исключил этот способ из числа допустимых альтернативных способов. В соответствии с новыми требованиями МСФО организации было необходимо изменить учетную политику и перейти к методу учета по средневзвешенной стоимости, который должен использоваться во всех отчетных периодах, что позволит пользователям сопоставлять данные различных отчетных периодов.

Но если организация стала впервые использовать финансовые инструменты, которые описаны в IAS 39, то это не считается изменением учетной политики.

Согласно IAS 8 применение новой учетной политики для операций, которые ранее рассматривались как несущественные, не является изменением учетной политики.

Например, организация арендовала объект недвижимости для ведения хозяйственной деятельности и относила арендную плату по нему на расходы отчетного периода. При этом она сдавала незначительную часть вышеуказанного объекта недвижимости в субаренду, но не учитывала данный объект как объект инвестиционной собственности. После вхождения данной организации в группу взаимосвязанных организаций эти операции становятся существенными для отражения в финансовой отчетности, поскольку они учитываются в группе как объекты собственности в соответствии с IAS 40. Организация должна начать учитывать часть своих несущественных операций таким же образом. Однако это не считается изменением учетной политики.

IAS 8 описывает два возможных способа отражения изменений в учетной политике:

- ретроспективный;
- перспективный.

Перспективный способ означает, что нет необходимости в пересчете предыдущих финансовых отчетов и не надо пересчитывать суммарный эффект от изменений в учетной политике в отчете о прибылях и убытках за текущий период. Изменение учетной политики влияет только на финансовую отчетность текущего или будущих отчетных периодов.

⁸ Аникин П. Учетная политика по МСФО и ПБУ // консультант. – 2006. – № 13.

Ретроспективный способ предусматривает корректировку всех входящих сальдо за предыдущие отчетные периоды по каждому компоненту капитала, а также сводных показателей за предыдущие отчетные периоды. В результате отчетные данные должны быть представлены таким образом, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

Изменения в учетной политике применяются ретроспективно, если сумма любой итоговой корректировки, относящейся к предшествующим периодам, в достаточной степени поддается определению.

Любая полученная корректировка должна представляться в отчетности как корректировка сальдо нераспределенной прибыли на начало периода. Сравнительная информация должна пересчитываться, если это практически осуществимо.

Кроме того, при первом применении МСФО организации могут применять временные переходные правила, установленные конкретными стандартами. Примеру исключений при первом применении МСФО посвящен IFRS 1 «Первое применение МСФО», согласно которому не все раскрытия информации, которые потребуются впоследствии, организация должна сделать в тех отчетных периодах, когда она впервые применила МСФО.

В случае принятия решения о добровольном изменении учетной политики организацией должны быть откорректированы сопоставимые показатели, если только соответствующим МСФО не предусмотрены временные переходные правила.

Например, если доля в совместном предприятии учитывалась в соответствии с установленным IAS 30 долевым методом, отчитывающаяся организация может в интересах пользователей добровольно изменить учетную политику, перейдя к методу пропорциональной консолидации. Это добровольное изменение учетной политики, и сопоставимые показатели должны также отражать пропорциональную консолидацию. В этом случае от предприятия потребуется откорректировать все показатели за все сопоставимые периоды, отраженные в финансовой отчетности.

IAS 8 предъявляет также определенные требования к формату раскрытия информации об изменении учетной политики в бухгалтерской отчетности.

Пример раскрытия информации при применении ретроспективного метода, приведенный в работе Е.В.Кондратьевой, представлен в табл. 4⁹.

Таблица 4

Раскрытие информации об изменении в учетной политике

Показатели	2005 г. (скорректирован), млн руб.	2006 г. (скорректирован), млн руб.	2007 г., млн руб.
Нераспределенная прибыль на начало года без изменений	13 327 475	15 261 320	16 804 358
Суммарный эффект изменений в учетной политике	492 691	1 182 580	(245 982)
Нераспределенная прибыль на начало года, скорректировано	13 820 166	16 443 900	16 558 376
Чистый доход	2 741 815	331 261	379 463
Дивиденды	(142 383)	(124 448)	(191 484)
Безвозмездно полученные активы	27 115	18 129	—
Безвозмездно переданные активы	(38 860)	(110 466)	(122 559)
Выкуп собственных акций	36 047	—	(5829)
На конец года скорректировано	16 443 900	16 558 376	16 617 967

⁹ Кондратьева Е.В. Учетная политика, изменения учетных оценок и ошибки // МСФО и Мса в кредитной организации. – 2005. – № 4.

Из текста IAS 8 следует, что не всегда возможен пересчет сопоставимых показателей, то есть ретроспективный метод имеет свои ограничения. Изменения учетной политики должны учитываться ретроспективно начиная с того момента, когда это осуществимо.

Например, ценные бумаги учитывались на основе способа ФИФО. В интересах пользователей организация изменяет учетную политику, переходя к методу учета по средневзвешенной стоимости. Данное изменение должно быть осуществлено ретроспективно. Для этого организация должна откорректировать все соответствующие показатели за все отчетные периоды, которые отражены в бухгалтерской отчетности. Однако отчетная информация о ценных бумагах имеется только за последние три года, хотя для целей сопоставления финансовая отчетность представлялась за последние пять лет. Поэтому корректировки должны ограничиться последними тремя годами исходя из доступности информации.

Применение ретроспективного способа отражения изменений в учетной политике неосуществимо, если нельзя определить кумулятивное влияние изменений учетной политики как на входящий, так и исходящий бухгалтерский баланс за отчетный период.

Если первоначальное применение МСФО оказывает влияние на отчетные данные текущего, прошлого или будущего периодов, то организация должна раскрывать следующую информацию:

- название соответствующего стандарта;
- изменения учетной политики, проведенные в соответствии с временными переходными правилами, а также их описание;
- влияние на отчетные данные настоящего и будущих периодов.

В учетной политике необходимо также отразить следующие показатели и информацию:

- корректировки по каждой статье финансовой отчетности за текущий отчетный период и за каждый предыдущий период;
- корректировки величины прибыли на акцию (при необходимости);
- как и когда принимались изменения учетной политики при неосуществимости ретроспективного применения.

Если издается новый МСФО, который пока не вступает в силу, организация должна раскрыть в учетной политике информацию о возможном влиянии его применения в будущем. Так, в финансовой отчетности за 2008 год необходимо раскрыть информацию о возможных последствиях будущего применения нового МСФО в 2009 году.

В данном случае организация должна по своему усмотрению раскрыть в учетной политике следующую информацию:

- характер предстоящих изменений учетной политики;
- дату вступления в силу МСФО и дату, с которой выполнение его требований становится обязательным;
- обсуждение последствий применения МСФО или указание на тот факт, что эти последствия неизвестны.

При этом в IAS 8 проводится четкое разграничение изменений учетной политики и изменений учетных оценок в бухгалтерском учете.

Учетная оценка – это приближенные значения, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации.

Изменение учетной оценки – это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства либо корректировка целевого назначения актива. Учетная оценка изменяется в результате получения новой информации. При этом изменения учетных оценок, осуществленные вследствие получения новой информации или свершения новых событий, не считаются ни изменением учетной политики, ни исправлением ошибок.

Учетные оценки используются часто при подготовке финансовых отчетов. Так, невозможно с уверенностью установить, например, срок полезного использования основных средств и иных активов, то есть срок, в течение которого данный актив будет приносить организации экономические выгоды; сумму расходов на ремонт, которая потребуется впоследствии для ремонта объекта основных средств; величину долгов, которые станут безнадежными; размер обязательств по гарантийному обслуживанию. В дальнейшем для оценки отдельных объектов учета потребуется определить степень их обесценения, рыночную стоимость, цену возможной реализации и т.д., на которые существенное влияние оказывают факторы внешней среды.

IAS 16 указывает также в качестве оценочного значения ликвидационную стоимость основных средств. В соответствии с МСФО возможно уточнение срока полезного использования основных средств, что запрещает делать ПБУ 6/01.

Например, 1 января 2000 года организация, применявшая МСФО, приобрела автомобиль стоимостью 100 000 руб. По оценке, сделанной при принятии объекта к учету, срок его эксплуатации должен был составить 10 лет. Пять лет спустя (1 января 2005 года) было установлено, что этот автомобиль мог прослужить еще 10 лет, но затем его уже нельзя будет продать. Таким образом, изменения в оценке касаются не только данного, но и будущего периода. Соответственно сумма ежегодной амортизации автомобиля (начиная с шестого года) должна определяться путем деления остаточной стоимости актива на оставшийся срок полезного использования. В данном случае она составит 5000 руб. $[(50\,000 \text{ руб.} - 0) : 10 \text{ лет}]$ в год. Увеличение срока полезного использования приведет к изменению амортизационных расходов в текущем и будущих отчетных периодах.

Соответственно получение новой информации приводит к необходимости пересмотра ранее сделанных оценок. По общему правилу, оценка предполагает профессиональное суждение, основанное на самой свежей из доступной информации. Пересмотр оценки не связан с предыдущими периодами и не является исправлением ошибки.

Согласно IAS 8 результат изменения бухгалтерской оценки должен включаться в расчет чистой прибыли или убытка в периоде:

- когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период;
- когда произошло изменение и в будущих периодах, если оно влияет и на эти периоды.

Таким образом, основное отличие между изменением учетной политики и изменением учетной оценки состоит в том, что изменением учетной политики рассматривается изменение базы оценки, а не изменение самой оценки.

Например, инвестиционная собственность в организации, применяющей МСФО, учитывалась по себестоимости. Затем она переоценивается, то есть в дальнейшем данная инвестиционная собственность будет оцениваться в отчетности по справедливой стоимости. Это – изменение базы оценки, а значит, изменение учетной политики, но никак не изменение оценки.

Если разграничить изменение политики и изменение учетной оценки сложно, то принятое изменение трактуется как изменение учетной оценки, которое должно учитываться начиная с того периода, когда оно было проведено, и в дальнейшем, то есть путем перспективного признания.

Непосредственно перед утверждением финансовой отчетности по МСФО за 2007 год организация-дебитор, задолженность которой составляла 3 млн руб., начала процедуру ликвидации. В связи с этим она должна была внести корректировки в отчетность за 2007 год согласно правилам IAS 10 «События после отчетной даты» путем увеличения суммы расходов по сомнительным долгам в отчете о прибылях и убытках на сумму 3 млн руб.

Информация об изменениях оценок подлежит раскрытию, за исключением тех случаев, когда их влияние определить не представляется возможным; при этом следует указать причины, по которым информация не раскрывается.

Порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности изменений, вносимых в учетную политику в соответствии с IAS 8, представлен на рис. 1.

В отличие от МСФО ПБУ 1/98, конкретизируя норму п. 4 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете, предусматривает следующие ситуации, при которых может быть изменена учетная политика организации:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенное изменение условий деятельности организации, что может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.д.

Изменения учетной политики и учетных оценок в соответствии с IAS 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки»



Рис. 1. Отражение в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности изменений, вносимых в учетную политику в соответствии с IAS 8

При этом перечень возможных вариантов изменений условий деятельности, предусмотренных ПБУ 1/98, не является закрытым. Но всех тех особенностей изменений учетной политики, которые представлены в IAS 8, ПБУ 1/98 не содержит.

Обязательным для изменения учетной политики является первый из трех случаев – изменение учетной политики вследствие изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Как отмечает С.А. Рассказова-Николаева¹⁰, вопросы изменения учетной политики требуют от организаций особенно внимательного отношения. О том, насколько значимы эти вопросы в настоящее время, свидетельствует и тот факт, что в ПБУ 1/98 им посвящен самостоятельный раздел.

Несвоевременное реагирование организаций на изменение нормативных документов вызывает, с одной стороны, снижение качества бухгалтерской отчетности, а с другой – повышение трудоемкости учетных работ, что также оказывает влияние на качество бухгалтерской отчетности.

Ситуации, в которых это происходит, на примере только такого объекта учета, как основные средства, представлены в табл. 5.

Пунктом 16 ПБУ 1/98 определено, что 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. Это означает, что организация может вносить дополнения в учетную политику по мере возникновения новых фактов хозяйственной деятельности, не имевших места ранее, а не пытаться при формировании учетной политики «угадать» все возможные операции, которые она будет осуществлять в будущем.

Таким образом, можно говорить об изменениях, меняющих нормы учетной политики, и дополнениях, создающих новые нормы учетной политики.

В соответствии с п. 4 ст. 6 Закона о бухгалтерском учете в целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

В п. 18 ПБУ 1/98 данная норма конкретизирована: изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом. Дополнения, внесенные в учетную политику, вводятся в действие с момента возникновения факта хозяйственной жизни, потребовавшего внесения соответствующих дополнений.

Таблица 5

Последствия несвоевременного внесения обязательных изменений в учетную политику

¹⁰ Учетная политика организации: бухгалтерский учет и налогообложение // Под ред. С.А. Рассказовой-Николаевой. – М.: АКДИ «Экономика и жизнь», 2006.

№ п/п	Ситуация	Требование нормативных документов	Последствия
1	Могла ли организация, которая не внесла в 2006 году изменения в учетную политику по бухгалтерскому учету по малоценным основным средствам, списывать одновременно со счета 01 «Основные средства» объекты стоимостью менее 10 000 руб.?	Приказом Минфина России от 12.12.2005 № 147/н в ПБУ 6/01 были внесены изменения, касающиеся учета недорогих объектов. Согласно п. 5 ПБУ 6/01 с 2006 года организации учитывают в составе МПЗ недорогие активы стоимостью не более 20 000 руб. за единицу. Кроме того, из п. 18 ПБУ 6/01 исключена норма о том, что объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. списываются на затраты на производство (расходы на продажу) одновременно по мере передачи в эксплуатацию	Организации, которая не зафиксировала в учетной политике по бухгалтерскому учету (начиная с 2006 года) решение об учете недорогих объектов в качестве МПЗ, придется учитывать все основные средства на счете 01 и начислять по ним амортизацию независимо от их первоначальной стоимости
2	Могла ли организация, которая не внесла изменения в учетную политику по основным средствам, по которым амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка путем указания повышающего коэффициента 3, применять этот коэффициент?	Согласно п. 19 ПБУ 6/01 организация вправе использовать повышающий коэффициент не выше 3 при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка по основным средствам	Организация, которая не зафиксировала в учетной политике по бухгалтерскому учету (начиная с 2006 года) решение о применении повышающего коэффициента 3, будет применять способ уменьшаемого остатка без повышающего коэффициента
3	Объекты недвижимости, которые введены в эксплуатацию, но право собственности на которые еще не зарегистрировано, можно учитывать двумя способами: либо на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», либо на отдельном субсчете, открытом к счету 01	Указанные способы учета установлены п. 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств	Организация, не установившая для себя один из вариантов, но фактически применяющая первый из этих способов, при проверке со стороны налоговых органов будет иметь высокий налоговый риск по налогу на имущество организаций

Грубым нарушением принципов обеспечения достоверности составления бухгалтерской отчетности является произвольное изменение способов бухгалтерского учета в течение отчетного периода. Это касается прежде всего тех способов бухгалтерского учета, которые обеспечивают порядок формирования информации о финансовом состоянии организации, ее финансовых результатах и иных финансовых показателях деятельности (способы оценки стоимости имущества, начисления амортизации, учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг и т.п.).

Однако не для всех специалистов вопрос о дате является бесспорным. Так, по мнению Н. Саратовцевой¹¹, при внесении обязательных изменений в учетную политику в связи с изменением законодательства возможны две ситуации:

– когда законодательно предлагаются к использованию новые варианты по отдельным вопросам бухгалтерского учета (организации следует выбрать один из вариантов и закрепить его как отдельное положение по учетной политике);

¹¹ Саратовцева Н. Отражение в бухгалтерской отчетности изменений учетной политики // Финансовая газета. – 2005. – № 48.

– когда в обязательном порядке устанавливаются новые способы либо исключаются ранее существовавшие (организации следует отменить ранее установленные способы, если они противоречат новому законодательству, и принять соответствующие иные способы).

Представив вышеуказанную классификацию изменений учетной политики в своей статье, Н. Саратовцева приходит к выводу, что названные изменения учетной политики могут быть произведены независимо от окончания отчетного года в любой период начиная с момента внесения изменений в законодательство.

Заинтересованные пользователи бухгалтерской отчетности должны иметь возможность сравнивать показатели финансовой отчетности на протяжении нескольких отчетных периодов, с тем чтобы определить тенденции и динамику изменения показателей, характеризующих финансовое положение и результаты деятельности организации.

Для обеспечения сопоставимости показателей отчетности обычно от одного отчетного периода к другому применяется одна и та же учетная политика. При обеспечении сопоставимости показателей бухгалтерской отчетности в связи с изменением учетной политики организациям следует руководствоваться нормами п. 19 – 21 ПБУ 1/98, согласно которым:

– 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. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета (п. 19 ПБУ 1/98);

– последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, могут отражаться в бухгалтерском учете и отчетности двумя способами: во-первых, в порядке, предусмотренном соответствующим законодательным или нормативным актом; во-вторых, если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в общем порядке, предусмотренном п. 21 ПБУ 1/98.

При изменении учетной политики требуется пересчет данных бухгалтерской отчетности за все предыдущие отчетные периоды, которые включены в бухгалтерскую отчетность отчетного периода. Таким образом, это тот самый подход, который в МСФО получил название «ретроспективный». Однако в ПБУ 1/98 такой термин не применяется.

Если в бухгалтерской отчетности приведены только данные за один предыдущий отчетный период, например за год, то в целях достижения сопоставимости информации должны корректироваться данные только предшествующего отчетного года. Если представлены данные за два предшествующих года, то должны корректироваться данные за два года и т.д.

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 к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа. Данный подход в МСФО получил название «перспективный». В ПБУ 1/98 такой термин также отсутствует.

Порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности изменений учетной политики в соответствии с ПБУ 1/98 представлен на рис. 2.

Важным представляется также вопрос об информировании пользователей бухгалтерской отчетности о существенных изменениях учетной политики. Изменения учетной политики подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. В случае необхо-

димости раскрытия сопоставимости показателей в стоимостном выражении такие данные раскрываются в пояснениях к бухгалтерской отчетности¹².

При этом информация о существенных изменениях учетной политики должна, как минимум, включать:

- причины изменения учетной политики;
- оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год);
- указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

Изменения учетной политики в соответствии с ПБУ 1/98

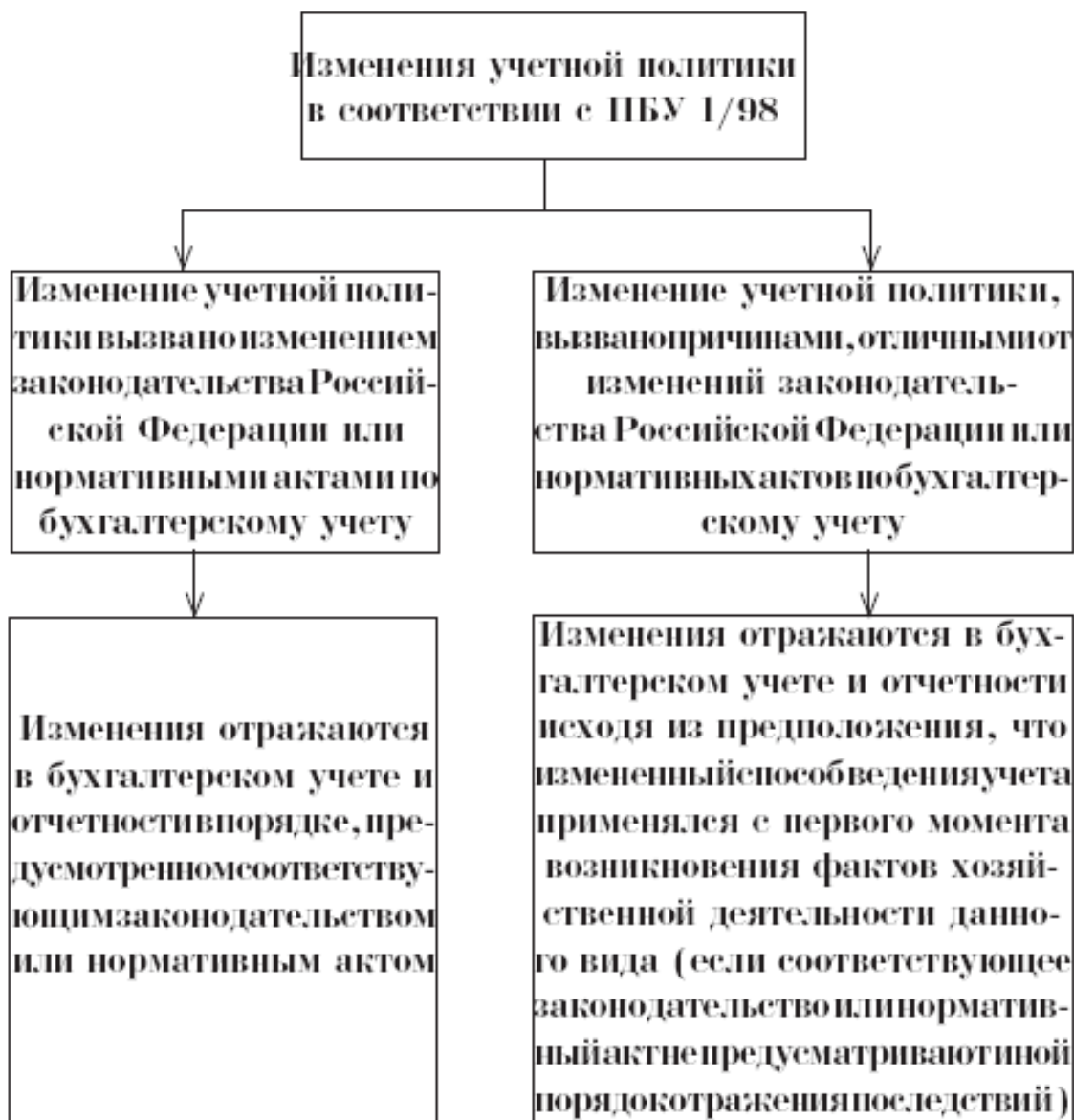


Рис. 2. Отражение в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности изменений учетной политики в соответствии с ПБУ 1/98

¹² Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н.

Максимум несущественности определяется профессиональным суждением исполнительного органа организации исходя из того, что показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. При этом организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений (приказ Минфина России от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»).

С утверждением вышеуказанным приказом Минфина России новой редакции форм отчетности порядок отражения в отчетности последствий изменения учетной политики фактически определен. В форме 3 «Отчет об изменениях капитала» введены специальные статьи для отражения последствий изменения учетной политики.

Принципиально важно отличать исправление ошибок от изменений бухгалтерских оценок. Последние являются по своей природе приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. В отличие от них возникновение ошибок связано с неверным использованием доступной информации. Соответственно обнаружение ошибок не является следствием поступления новой информации. Финансовая отчетность не соответствует МСФО, если она содержит существенные ошибки.

В заключение подраздела, посвященного обязательным изменениям учетной политики, отметим, что иногда разработчики того или иного нормативного документа впоследствии сами не очень четко себе представляют, следует вносить изменения в учетную политику или нет.

Так, в соответствии с порядком, действовавшим до 1 января 2006 года, организации не начисляли амортизацию по объектам жилищного фонда. В конце каждого отчетного года организации определяли износ объектов этого фонда по нормам амортизации на полное восстановление объектов и отражали его по дебету забалансового счета 010 «Износ основных средств».

При выбытии данных объектов (списании, продаже и т.д.) суммы износа, начисленные за время эксплуатации объектов, списывались с кредита счета 010.

Согласно изменениям, внесенным в ПБУ 6/01 и вступившим в силу с 1 января 2006 года, по объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

У организаций, имеющих такие объекты на балансе, возник вопрос: как отражать в учете объекты, приобретенные или созданные и, следовательно, числившиеся на балансе до 1 января 2006 года?

Согласно разъяснениям Минфина России, приведенным в письме от 26.04.2006 № 07-05-06/97, порядок изменения учетной политики установлен ПБУ 1/98. Исходя из этого Положения, а также принимая во внимание, что приказ Минфина России от 12.12.2005 № 147н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету “Учет основных средств” ПБУ 6/01”» не предусматривает порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерском учете и отчетности, считается обоснованным, по мнению Минфина России, соответствующее изменение учетной политики только в отношении объектов, принятых организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств после вступления в силу вышеуказанного приказа.

Как следует из разъяснений Минфина России, по объектам, созданным или приобретенным до 2006 года, в порядок учета вносить изменения не надо, то есть по ним должен начисляться износ, а не амортизация, и сумму износа следует отражать за балансом.

Изменения в учете касаются, таким образом, только объектов жилищного фонда, которые учитываются в качестве доходных вложений и приняты на учет в качестве основных средств после 1 января 2006 года.

1.3. Добровольные изменения учетной политики

В соответствии с ПБУ 1/98 добровольное изменение учетной политики возможно:

- при разработке новых способов ведения бухгалтерского учета;
- при существенных изменениях условий хозяйственной деятельности.

Любое изменение учетной политики должно быть обоснованным, неприменение требований ПБУ 1/98 при формировании бухгалтерской отчетности может привести к ее недоверности.

В отличие от обязательных изменений учетной политики последствия добровольных изменений учетной политики всегда должны отражаться в бухгалтерском учете и отчетности ретроспективно, то есть исходя из предположения, что измененный способ ведения учета применялся в предыдущем отчетном периоде. Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке данных, включенных в бухгалтерскую отчетность, за прошедший отчетный период.

Корректировка вышеуказанных данных делается с целью соблюдения принципа сопоставимости отчетных данных текущего и прошлого периодов.

Исключением из этого правила может быть только ситуация, при которой оценка последствий изменения учетной политики в периоды, предшествующие отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью. И в том, и в другом случае информация об этом также должна быть раскрыта в пояснительной записке.

Однако это теория; рассмотрим, могут ли быть требования ПБУ 1/98 полностью реализованы и как они реализуются в различных ситуациях.

Например, установка в магазинах оборудования, которое оснащено считывающим устройством, и соответствующего программного обеспечения, позволяющего ежедневно формировать в учете информацию о каждой единице проданного товара, оформляется как изменение учетной политики.

В 2001 году ОАО «Газпром» обратилось в Минфин России с вопросом, является ли организация учетного процесса с использованием интегрированной системы управления SAP R/3 изменением учетной политики? Если это так, необходимо ли приурочивать начало работы на ней с начала финансового года (то есть так, как должны вступать в силу добровольные изменения учетной политики)?

По мнению Минфина России, выраженному в письме от 28.11.2001 № 16-00-14/514, перевод учетного процесса организации на новое программное обеспечение не может рассматриваться с достаточной степенью уверенности как внедрение разработанного организацией способа достижения более достоверного представления фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшей трудоемкости учетного процесса без снижения степени достоверности информации.

Тем не менее вывод был сделан такой, что изменения в учетную политику организации должны быть внесены с 1 января года (начала финансового года). При этом было уточнено, что, если в разрешенных случаях изменение учетной политики вводится в течение отчетного года, показатели в годовой бухгалтерской отчетности должны быть приведены в единой методологии.

При всей неоднозначности квалификации этого действия как нового способа ведения учета или существенного изменения условий деятельности принятие организацией решения о начале переоценки своих основных средств является примером добровольного изменения учетной политики.

Свидетельством этого, помимо всего прочего, является то, что в Отчете об изменениях капитала (форма № 3) статья «Переоценка основных средств» непосредственно предшествует статье «Изменения в учетной политике».

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При принятии решения о переоценке основных средств организации следует учитывать, что они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Это также означает, что ПБУ 6/01 запрещается изменять учетную политику в обратном направлении (то есть в случае если организация проводила переоценку основных средств, а затем она хочет от нее отказаться). В этом проявляется еще одна отличительная особенность переоценки основных средств от прочих добровольных изменений учетной политики.

По мнению Березиной В. и Шишкина В., организация должна закрепить в учетной политике не только то, что она проводит переоценку основных средств, но и условия ее проведения¹³.

Пунктом 15 ПБУ 6/01 установлены два условия периодичности проведения переоценки:

- переоценка должна проводиться не чаще одного раза в год;
- периодичность переоценки зависит от того, является ли отклонение стоимости основных средств, по которой они отражены в бухгалтерском учете и отчетности, от текущей (восстановительной) стоимости существенным.

По мнению Березиной В. и Шишкина В., под регулярностью в бухгалтерском законодательстве не подразумевается жестко установленная периодичность проведения переоценки (один, два или три года). Периодичность проведения проверок может меняться, и она зависит от существенности изменения стоимости основного средства. Следовательно, в учетной политике организации нет необходимости закреплять конкретную периодичность переоценки основных средств по формуле «по истечении каждых n лет». Если же организация определила в учетной политике, что она будет проводить переоценку основных средств, например, один раз в три года, то это может привести к тому, что через год после предыдущей переоценки стоимость основного средства будет существенно отклоняться от его текущей (восстановительной) стоимости. При этом, руководствуясь положениями своей учетной политики, организация не будет проводить переоценку основных средств. В результате в бухгалтерском учете и отчетности будет существенно искажена стоимость основных средств, то есть отчетность организации может быть признана недостоверной.

Организации нет необходимости фиксировать в своей учетной политике конкретный период, по истечении которого должна проводиться переоценка основных средств. Если в учетной политике такой период установлен, то данное положение должно быть дополнено условием о случаях, при наступлении которых этот период может быть изменен.

На практике организации иногда все же закрепляют в учетной политике конкретный период переоценки основных средств. При этом они делают оговорку, что в случае увеличения в указанный период времени рыночных цен на соответствующий объект переоценка проводится в иные сроки. Решение об изменении установленного срока проведения переоценки основных средств принимается на основании анализа изменений стоимости основных средств, проводимого финансово-экономическими службами организации.

¹³ Березина В., Шишкин В. Переоценка основных средств в учетной политики // Практическая бухгалтерия. – 2007. – № 8.

Что касается оснований для определения текущей (восстановительной) стоимости при переоценке, то согласно п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, для этого могут использоваться:

- данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе, и т.д.

Согласно IAS 8 добровольные изменения учетной политики отражаются в бухгалтерской отчетности методом ретроспективного признания. Аналогичное требование содержится в п. 19 – 21 ПБУ 1/98.

Однако по большинству объектов бухгалтерского учета изменить учетную политику нельзя. Новый способ ведения учета может быть применен исключительно к объектам, принятым к учету после 1 января года, начиная с которого применяется этот новый способ.

Например, организация в бухгалтерском учете до 2007 года применяла линейный метод начисления амортизации по всем объектам основных средств, включая основные средства, полученные по договору лизинга.

Начиная с 1 января 2006 года согласно п. 19 ПБУ 6/01 все организации получили право использовать повышающий коэффициент не выше 3 при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка по основным средствам.

В связи с этим организация оформляет в учетной политике изменение с 1 января 2007 года метода начисления амортизации по всем основным средствам, учитываемым на балансе, включая лизинговые.

Организация не сомневается в том, что такое изменение учетной политики ретроспективно может быть применено ко всем имеющимся на балансе основным средствам. Организацию интересуют только два вопроса:

- каким образом правильно перейти на новый метод: начать применять новый метод к остаточной стоимости или следует пересчитать амортизацию от первоначальной стоимости основных средств;
- вправе ли она применять различные методы начисления амортизации к однородным основным средствам, учитываемым на своем балансе, если одни из них учтены по договору лизинга, а другие являются собственными?

Как справедливо отмечает И. Варницкий¹⁴, способ амортизации по уже эксплуатируемым объектам менять нельзя. Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу; нельзя применять различные способы начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств; вышеуказанный порядок начисления амортизации распространяется и на лизинговое имущество, поскольку в бухгалтерском учете амортизация на предмет лизинга начисляется в общеустановленном порядке согласно п. 18 и 19 ПБУ 6/01.

Таким образом, с 1 января 2007 года организации имеют право применять коэффициент ускорения при соблюдении следующих требований:

- начисление амортизации по группе однородных объектов основных средств или по всем объектам основных средств осуществляется способом уменьшаемого остатка;
- объекты основных средств должны быть приобретены и приняты к учету в 2007 году;

¹⁴ Варницкий И. Вопрос-ответ // «ЭЖ ответ». – 2007. – № 2.

– в учетной политике для целей бухгалтерского учета должно быть прописано применение коэффициента (его размер) и должна быть указана группа однородных основных средств, в отношении которых будет применяться коэффициент.

При этом в учете и отчетности организации фактически по статье «Основные средства» в организации будут отражены, во-первых, группа объектов основных средств, которые приобретены до 1 января 2007 года и стоимость которых списывается в качестве расходов равномерным линейным способом; во-вторых, группа объектов основных средств, приобретенных после 1 января 2007 года, стоимость которых списывается нелинейным способом – способом уменьшаемого остатка с коэффициентом 3.

В итоге изменение учетной политики, носящее добровольный характер, во-первых, фактически будет отражено не ретроспективно, а перспективно. Во-вторых, для пользователей бухгалтерской отчетности необходимо будет дополнительно раскрыть информацию о первоначальной стоимости и накопленной амортизации по вышеуказанным группам основных средств. Ввиду того что такого раскрытия Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) не содержит, организация должна представить его в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Рассмотренное в подразделе 1.2 обязательное изменение учетной политики в связи с отменой способа ЛИФО до 1 января 2008 года происходило в добровольном порядке, – отмечает Н. Саратовцева¹⁵.

По мнению Н. Саратовцевой, вступительные остатки в бухгалтерской отчетности за отчетный год при отказе от оценки МПЗ способом ЛИФО должны быть пересчитаны. Причем эти корректировки необходимы для того, чтобы пользователи бухгалтерской отчетности могли путем сравнения числовых показателей отчетности за текущий и предыдущий годы оценить последствия способа ведения бухгалтерского учета.

Н. Саратовцева предложила следующий пошаговый алгоритм отражения в учете и отчетности данного изменения:

- произвести расчет оценки остатка МПЗ с помощью метода оценки, который принят вместо метода ЛИФО;

- в пояснительной записке к отчетности за год, предшествующий году, начиная с которого организация начнет применять новый метод оценки МПЗ (год n), в разделе об учетной политике указать, что в n -м году организация при списании материалов оценивала их способом ЛИФО, а начиная с года $n + 1$ будет оценивать способом ФИФО;

- в пояснительную записку к отчетности за год $n + 1$ включить положение о том, что в $(n + 1)$ -м году организация изменила метод оценки материалов при списании, и указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за год $n + 1$ соответствующие данные года n скорректированы необходимым образом на сумму УУ тыс. руб.;

- отразить изменения показателей Бухгалтерского баланса (форма № 1) (табл. 6);

- отразить изменения показателей Отчета о прибылях и убытках (форма № 2). Показатель нераспределенной прибыли по итогам года n в Балансе (форма № 1) и валовой прибыли в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2) за год n должен быть увеличен на одну и ту же сумму – УУ тыс. руб. за счет соответствующего уменьшения себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг. При отражении данных за аналогичный период предыдущего года в форме № 2 в составе промежуточной отчетности изменение показателя валовой прибыли должно быть рассчитано дополнительно;

- заполнить соответствующие показатели Отчета об изменениях капитала (форма № 3). В Отчете об изменениях капитала остаток нераспределенной прибыли на 1 января $n + 1$

¹⁵ Саратовцева Н. Отражение в бухгалтерской отчетности изменений учетной политики // Финансовая газета. – 2005. – № 48.

года не будет соответствовать аналогичному показателю на 31 декабря n года. Показатель нераспределенной прибыли должен быть изменен в связи с изменением учетной политики во всех трех формах бухгалтерской отчетности за год n на одну и ту же сумму (в примере увеличен на УУ тыс. руб.).

Таблица 6

Раскрытие информации о последствиях изменения учетной политики в бухгалтерском балансе (фрагмент)

Актив	Код показателя	На начало отчетного периода (01.01. n)	На конец отчетного периода (31.12. n)	На начало отчетного периода (01.01. n + 1)
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ ЗАПАСЫ	210	XXX	XXX	XXX + УУ
Баланс	300			Итог баланса + УУ
Пассив	Код показателя	На начало отчетного периода (01.01. n)	На конец отчетного периода (31.12. n)	На начало отчетного периода (01.01. n + 1)
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	XXX	XXX	XXX + УУ
Баланс	700			Итог баланса + УУ

К существенным изменениям условий деятельности организации согласно ПБУ 1/98 относятся:

- реорганизация;
- смена собственников;
- изменение видов деятельности.

Однако не только вышеперечисленные случаи можно признать существенными изменениями условий деятельности организации. Как отмечает Н.Н. Комова, при составлении учетной политики необходимо учитывать не только особенности видов деятельности, осуществляемых организацией, но и систему налогообложения, которую она применяет¹⁶.

Платательщик единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) должен составлять учетную политику для целей бухгалтерского учета, так как в определении учетной политики прямо сказано, что составлять учетную политику должна любая организация (независимо от организационно-правовой формы). Поскольку организации, применяющие ЕНВД, ведут бухгалтерский учет в полном объеме, это положение распространяется и на них. Учетную политику, по мнению Н.Н. Комовой, эти организации утверждают каждый год и ежегодно могут корректировать.

Имеются особенности составления учетной политики для целей бухгалтерского учета организаций:

- деятельность которых полностью переведена на уплату ЕНВД;
- применяющих наряду с уплатой ЕНВД иные режимы налогообложения (например, общий режим налогообложения, связанный с уплатой налога на прибыль; упрощенную систему налогообложения).

В соответствии с п. 8 ПБУ 1/98 отказ от применения той или иной нормы должен быть закреплен в учетной политике. Все без исключения организации, переведенные на уплату ЕНВД, не применяют Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на

¹⁶ Комова Н.Н. Учетная политика: в помощь «вмененщику» // Вмененка. – 2007. – № 3.

прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н, поскольку они не являются плательщиками налога на прибыль. Если плательщики ЕНВД являются еще и субъектами малого предпринимательства (что не редкость), то они также вправе отказаться от применения Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01, утвержденного приказом Минфина России от 28.11.2001 № 96н; Положения по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 11/2000, утвержденного приказом Минфина России от 13.01.2000 № 5н [начиная с отчетности за 2008 год – Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008), утвержденного приказом Минфина России от 29.04.2008 № 48н]; Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утвержденного приказом Минфина России от 27.01.2000 № 11н.

С 1 января 2006 года лимит стоимости основных средств, списываемых на затраты по мере отпуска в производство, составляет 20 000 руб. Организациям, применяющим ЕНВД, целесообразен выбор именно этого максимального предела, чтобы в случае перехода на общий режим налогообложения не восстанавливать НДС по основным средствам. По этим же причинам амортизация по объектам основных средств должна начисляться линейным способом. Кроме того, в учетной политике эти организации должны закрепить:

- метод ведения бухгалтерского учета основных средств, одновременно используемых в деятельности, переведенной на общий режим налогообложения и ЕНВД (необходим для расчета и уплаты налога на имущество организаций¹⁷);

- показатель, по которому стоимость основных средств – объектов обложения налогом на имущество организаций – распределяется между облагаемой и не облагаемой ЕНВД деятельностью (при определении стоимости недвижимости используется площадь помещений, для транспортных средств – пробег в километрах и т.д.);

- за какой период применяется в расчетах величина показателя, пропорционально которому стоимость основных средств – объектов обложения налогом на имущество организаций – распределяется между облагаемой и не облагаемой ЕНВД деятельностью [Минфин России рекомендует брать квартал (налоговый период по ЕНВД), чтобы подстраховаться от возможного перехода на общий режим налогообложения в течение года];

- порядок организации раздельного учета имущества, доходов, расходов, обязательств и т.п.

Существенным изменением условий деятельности можно признать и изменение масштабов бизнеса. Например, в III квартале отчетного года организация стала отвечать критериям малого предприятия и приняла решение не применять нормы ПБУ 18/02. Прекращение применения норм ПБУ 18/02 может расцениваться как существенное изменение условий деятельности. В этом случае организация должна внести изменения в учетную политику, которые вступят в силу только с 1 января года, следующего за годом утверждения такого изменения приказом руководителя организации.

Другой случай существенного изменения условий деятельности – вхождение организации в группу (холдинг) компаний, бухгалтерская служба которой обычно устанавливает единые учетные принципы во всех организациях, входящих в эту группу. Необходимость использования единой учетной политики в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов финансовой отчетности головной организации и дочерних обществ обусловлена обязанностью формировать сводную (консолидированную) отчетность группы организаций.

¹⁷ В письме Минфина России от 01.11.2006 № 03-11-04/3/482 говорится о том, что в НК РФ такая методика не установлена, поэтому организация может разработать свой метод расчета стоимости налогооблагаемого имущества.

Составление сводной отчетности группы взаимосвязанных организаций регламентируется согласно российским правилам Методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112. Однако на более высоком уровне (на уровне федеральных законов) требование о формировании сводной отчетности не закреплено, а вышеуказанными Методическими рекомендациями разрешается не составлять сводную отчетность по российским правилам, если вместо этого формируется консолидированная отчетность по МСФО. На этот счет имеются также рекомендации Минфина России¹⁸. Поэтому в настоящее время очень немногие организации формируют сводную отчетность в соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета (далее – РСБУ).

На практике применяются подходы, когда в отличие от учетной политики по МСФО, которая в целях составления консолидированной отчетности является единой для всей группы компаний, учетная политика консолидируемых участников по российским стандартам может отличаться. По мнению Соколова А.А., более целесообразным является подход к формированию учетной политики группы компаний, предполагающий унификацию учетных процессов в соответствии с РСБУ с последующей трансформацией в соответствии с МСФО¹⁹. Такой вариант унификации является более оптимальным с точки зрения минимизации затрат на ведение учета и рационализации работы бухгалтерской службы, особенно если организации, входящие в группу, не имеют финансовых, технических и кадровых возможностей для организации учета по МСФО.

В этом случае на основе единой учетной политики головная организация может консолидировать показатели российских отчетностей всех организаций, а затем трансформировать агрегированную российскую отчетность группы компаний в соответствии с МСФО. При наличии соответствующих возможностей обязанность по ведению учета по МСФО может быть возложена и на другие наиболее крупные организации группы.

При этом полностью унифицировать учетные политики организаций группы часто невозможно (из-за технических возможностей, специфики деятельности и т.д.). В таких случаях целесообразнее не вносить изменения в учетные политики этих организаций, а производить впоследствии корректировки, поскольку при использовании отдельной организацией учетной политики и учетных методов, отличных от учетной политики или учетных методов группы (холдинга) компаний, показатели ее финансовой отчетности для целей консолидации должны быть скорректированы.

При формировании единой учетной политики группы компаний детально изучаются структура группы, характер и особенности ее деятельности в целом и каждой входящей в нее организации в отдельности, взаимоотношения организаций внутри этой группы. За проведенным тщательным анализом элементов учетных политик организаций группы должна последовать их корректировка в целях унификации правил ведения учета.

Выбор унифицированных методов учета должен определяться их способностью обеспечить наиболее эффективное взаимодействие всех участников учетного процесса, целесообразную оценку финансовых результатов деятельности группы (холдинга) при минимальных затратах. При этом речь идет о единстве способов учета для организации группы (холдинга), а не о полном совпадении методик и алгоритмов учета.

Процесс формирования учетной политики группы компаний достаточно сложен. Использование организациями, входящими в группу компаний, единых способов учета ведет к формированию единых принципов бизнес-процессов, происходящих в них, и позво-

¹⁸ См. Рекомендации по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2006 год, утвержденные письмом Минфина России от 19.12.2006 № 07-05-06/302.

¹⁹ Соколов А. Проблемы формирования учетной политики // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 11.

ляет осуществлять общую стратегию организации и ведения бухгалтерского и налогового учета, обеспечивать целостную управленческую политику в рамках этой группы.

Однако процесс формирования учетной политики организации и группы компаний не заканчивается ее разработкой, а продолжается в течение всего периода функционирования организации или группы. После создания учетной политики она должна регулярно пересматриваться и совершенствоваться. В работе А.А. Соколова описан процесс совершенствования учетной политики, который составляют два подпроцесса – актуализация и повышение качества учетной политики (табл. 7).

Таблица 7

Алгоритм совершенствования учетной политики

№ п/п	Этап совершенствования учетной политики		
1	Актуализация учетной политики		
	1.1	Анализ изменений законодательства в сфере бухгалтерского учета и налогообложения	
		1.1.1	Выявление изменений в способах учета имеющихся объектов
			1.1.1.1 Экономическое обоснование и оценка возможных вариантов изменения применяемых способов учета
			1.1.1.2 Выбор способов учета с учетом изменений законодательства
	1.2	Анализ изменений бизнеса	
		1.2.1	Выявление новых объектов учета
			1.2.1.1 Анализ законодательства в части требований к учету выявленных объектов
			1.2.1.2 Экономическое обоснование и оценка возможных вариантов учета новых объектов
			1.2.1.3 Выбор способов учета новых объектов
		1.2.2	Выявление применяемых способов учета, которые необходимо изменить
			1.2.2.1 Экономическое обоснование и оценка возможных вариантов изменения применяемых способов учета
			1.2.2.2 Выбор новых способов учета имеющихся объектов

2	Повышение качества учетной политики		
	2.1	Выбор наиболее значимых критериев оценки качества учетной политики	
		2.1.1	Оценка полноты и непротиворечивости учетной политики
		2.1.1.1	Анализ учетной политики на предмет наличия всех необходимых элементов, противоречивости норм
		2.1.1.2	Выявление незакрепленных и противоречивых норм
		2.1.1.3	Обоснование предполагаемых дополнений и изменений учетной политики
		2.1.1.4	Принятие решений об изменениях и дополнениях
		2.1.2	Оценка обоснованности, экономической целесообразности и рациональности применяемых методов учета
		2.1.2.1	Выявление необоснованных и нерациональных методов учета
		2.1.2.2	Выявление альтернативных более рациональных методов учета
		2.1.2.3	Оценка и обоснование альтернативных методов учета
		2.1.2.4	Принятие решений о внесении изменений
		2.1.3	Оценка соответствия учетной политики целям руководства организации
		2.1.3.1	Определение приоритетных целей руководства
		2.1.3.2	Анализ влияния применяемых методов учета на достижение целей
		2.1.3.3	Выявление методов учета, не соответствующих поставленным целям
		2.1.3.4	Принятие решений об изменениях
		2.1.4	Оценка соответствия учетной политики целям автоматизации учета
		2.1.4.1	Выявление методов учета, не соответствующих требованиям автоматизированных систем
		2.1.4.2	Определение и обоснование возможностей приведения методов в соответствие с этими требованиями
		2.1.4.3	Принятие решений об изменениях
		2.1.5	Оценка соответствия другим выбранным критериям
		2.1.5.1	Выявление методов учета, не соответствующих критериям
		2.1.5.2	Определение и обоснование возможностей изменения этих методов
		2.1.5.3	Принятие решения о внесении изменений

Актуализация учетной политики представляет собой ее приведение в соответствие с изменяющимся законодательством и трансформирующимся и развивающимся бизнесом. Повышение качества учетной политики заключается в улучшении ее характеристик по таким качественным критериям, как ее полнота и непротиворечивость, экономическая целесообразность, обоснованность и рациональность методов учета, соответствие целям руководства организации, соответствие целям автоматизации учета и др.

Руководство организации должно постоянно контролировать создание и совершенствование учетной политики, а также следить за ее применением (рис. 3).

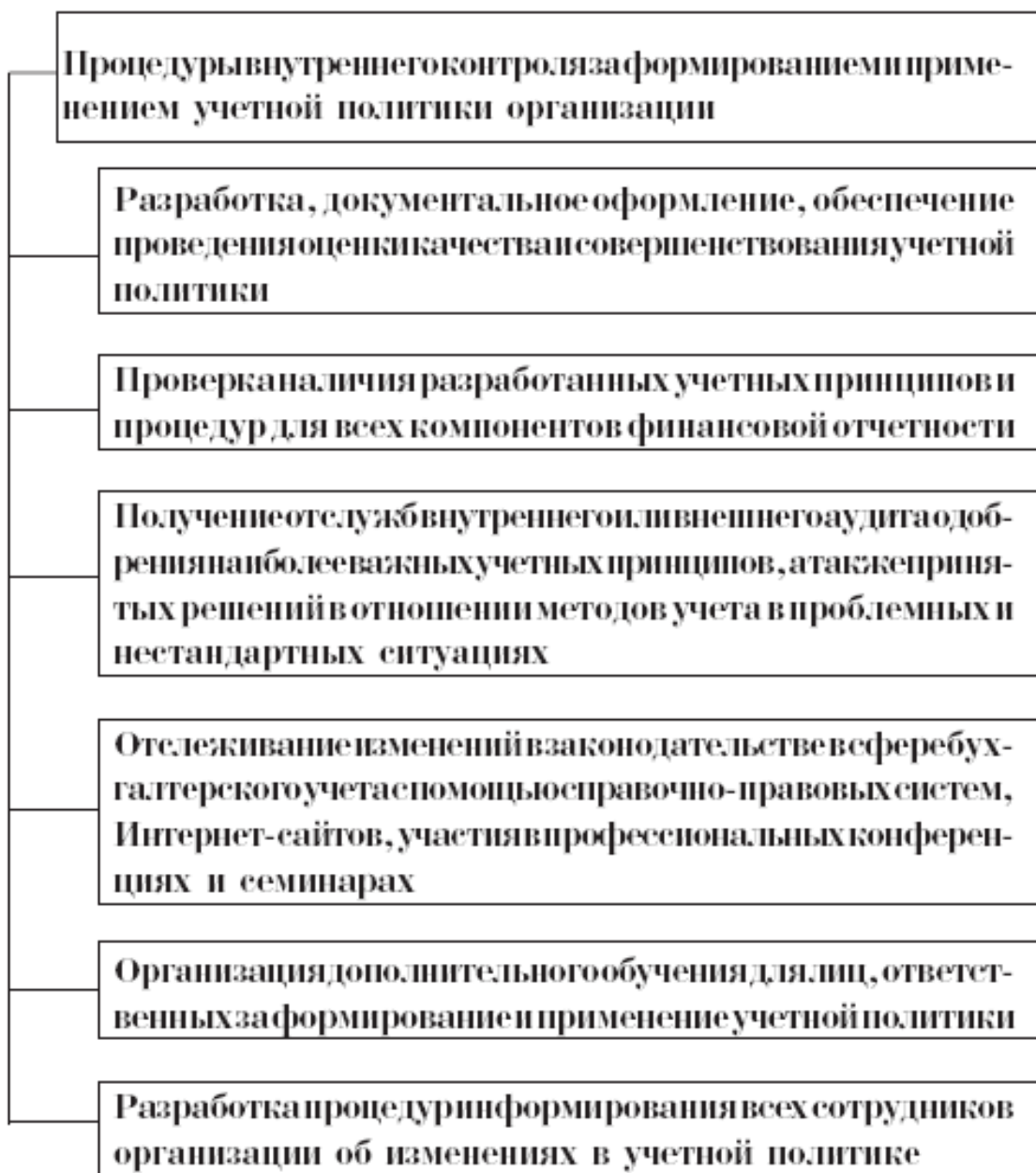


Рис. 3. Процедуры внутреннего контроля за формированием и применением учетной политики организации

Добровольные изменения учетной политики отличаются от дополнения учетной политики. Организация может начать осуществлять какую-либо дополнительную деятельность, которую ранее не вела. В этом случае она должна зафиксировать в учетной политике способ отражения новых фактов хозяйственной деятельности. Однако это не будет считаться изменением учетной политики. Согласно п. 16 ПБУ 1/98 утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации, не признается изменением учетной политики.

Следовательно, организации могут дополнять учетную политику по мере возникновения новых фактов хозяйственной деятельности, которых ранее не было. Поэтому при первоначальном формировании учетной политики в ней должны быть представлены все возможные в будущем сферы деятельности.

Например, организация в середине отчетного года приобрела нематериальные активы. Ранее у нее нематериальных активов в учете не было. В данном случае организации необходимо дополнить учетную политику, как минимум, положением о начислении амортизации нематериальных активов с применением или без применения бухгалтерского счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Организация занимается оптовой торговлей. В середине отчетного года принято решение открыть розничный магазин для продажи части товара в розницу. В связи с возникновением нового факта хозяйственной деятельности учетная политика организации должна быть дополнена способом оценки товаров, продаваемых в розницу, по себестоимости их изготовления или продажным ценам (с применением или без применения счета 42 «Торговая наценка»).

Таким образом, подводя итог вышеприведенному, сформулируем следующие основные выводы.

1. При закреплении способов учета в учетной политике организации необходимо учитывать требование рациональности ведения бухгалтерского учета, в соответствии с которым затраты на сбор и обработку информации не должны превышать ценности и полезности самой информации, а также требование экономической целесообразности. В связи с этим для обоснования выбора конкретных способов учета целесообразно провести предварительный расчет экономических и финансовых последствий применения различных вариантов способов учета. Только на основе сравнительного анализа экономической целесообразности возможных вариантов можно выбрать оптимальный для организации способ учета.

2. В нормативных документах по бухгалтерскому учету необходимо установить четкое разграничение между изменениями учетной политики и изменением бухгалтерских оценок.

Последнее изменение нормативных документов по бухгалтерскому учету – отмена способа ЛИФО в ПБУ 5/01 приказом Минфина России от 26.03.2007 № 26н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету» – наглядно показало, что Минфин России давно осведомлен о том, что это – изменение учетной оценки, а поэтому пересчитывать вступительные остатки по счетам 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и т.д. не следует, в то время как большинство специалистов (теоретиков и практиков) рассматривает в своих публикациях процедуры и методы пересчета²⁰.

3. Для раскрытия информации об изменениях, внесенных в учетную политику, организациям следует разработать формат представления в пояснениях к бухгалтерской отчетности расчета кумулятивного (общего) эффекта (влияния) на показатели бухгалтерской отчетности всех изменений учетной политики, вступивших в силу в отчетном году. Один из возможных вариантов раскрытия такой информации представлен в табл. 8 и 9.

Таблица 8

Влияние корректировок на формы отчетности

²⁰ Сотникова Л.В. Оценка материально-производственных запасов: как правильно перейти с метода ЛИФО на метод ФИФО // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 20. Она же. Корректировка статьи «Готовая продукция» бухгалтерского баланса в связи с отменой метода ЛИФО // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 22. Сотникова Л.в., Грибанова о.в. Корректировка статьи «Затраты в незавершенном производстве бухгалтерского баланса в связи с отменой метода ЛИФО» // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 21. Учетная политика организации: бухгалтерский учет и налогообложение / Под ред. с.а. Рассказовой-Николаевой. – М.: акДИ «Экономика и жизнь», 2006 (п. 2.6).

Форма отчетности, статья	Сальдо на 31.12.n	Корректировка	Сальдо на 01.01.n + 1
Бухгалтерский баланс			
Изменение вступительного сальдо на 01.01. n + 1			
Статья «Запасы»	X	-K	(X - K)
Статья «Нераспределенная прибыль прошлых лет»	Y	-K	(Y - K)
Отчет о прибылях и убытках			
Данные за предшествующий период			
Статья «Себестоимость продаж»	Z	+K	(Z + K)
Статья «Валовая прибыль»	XX	-K	(XX - K)
Отчет об изменениях капитала			
Статья «Изменения в учетной политике»	L	-K	(L - K)

Таблица 9

Отражение кумулятивного эффекта корректировок в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности

Статья бухгалтерского баланса	Корректировка	Основание
Запасы	-K	Изменение учетной политики в связи с выбором нового способа оценки запасов при их выбытии
ИТОГО сумма корректировки статьи		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	-K	Изменение учетной политики в связи с выбором нового способа оценки запасов при их выбытии
ИТОГО сумма корректировки статьи		

4. Целесообразно изменить (отменить или конкретизировать) указание п. 21 ПБУ 1/98 на то, что при отражении последствий изменения учетной политики корректируются включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующие данные за периоды, предшествующие отчетному. При этом вышеуказанные корректировки отражаются только в бухгалтерской отчетности, но никакие учетные записи не производятся.

5. Во избежание двоякого толкования дат вступления в силу нормативные документы, требующие внесения обязательных изменений в учетную политику, должны утверждаться и публиковаться до начала отчетного периода, начиная с которого они начинают действовать. Так, в 2007 году Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденное приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н, изменило порядок отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, по сравнению с ранее действовавшим одноименным ПБУ 3/2000, утвержденным приказом Минфина России от 10.01.2000 № 2н. Принятие нормативного акта по бухгалтерскому учету изменило порядок (способы) ведения бухгалтерского учета, что повлекло изменение учетной политики не по инициативе организаций²¹. Согласно п. 2 приказа Минфина России от 27.11.2006 № 154н ПБУ 3/2006 вступило в силу с бухгалтерской отчетности 2007 года. Дата ввода в действие приказа Минфина России от 27.11.2006 № 154н самим нормативным актом не устанавливалась. ПБУ 3/2006 было опубликовано в «Российской газете» 07.02.2007 за № 25. Ввиду неясности нормы о введении в действие этого приказа Минфина России, а следовательно, противоречивости норм о порядке внесения изменений в учетную политику, по нашему мнению, организации были вправе самостоятельно толковать эту норму о вступлении в действие ПБУ 3/2006.

²¹ Рассказова-Николаева С.А., Бушмелева Н.В. Новые правила отражения в учете и отчетности расчетов по обязательствам, выраженным в иностранной валюте // Экономико-правовой бюллетень. – 2007. – № 6.

Аналогичная картина складывается и с теми семью ПБУ, изменения в которые или новые редакции которых вступили в силу с 1 января 2008 года.

6. Ретроспективный подход к изменению учетной политики в большинстве случаев не реализуется, причем это происходит, по нашему мнению, под влиянием разъяснений Минфина России. Так, после вступления в силу с 1 января 2006 года изменений в ПБУ 6/01, согласно которым объекты основных средств стоимостью не более 20 000 руб. за единицу можно учитывать как материально-производственные запасы, организации обращались в Минфин России за разъяснениями: можно ли, внося соответствующие изменения в учетную политику, перевести в состав МПЗ недоамортизированные основные средства первоначальной стоимостью не более 20 000 руб.?

В письме Минфина России от 22.03.2006 № 07-05-06/64 указывалось, что порядок изменения учетной политики установлен ПБУ 1/98, исходя из которого, а также принимая во внимание, что приказ Минфина России от 12.12.2005 № 147н не предусматривает порядок отражения последствий изменений учетной политики в бухгалтерском учете и отчетности, финансовое ведомство сочло обоснованным соответствующее изменение учетной политики только в отношении объектов, принятых организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств после вступления в силу вышеуказанного приказа.

На основании вышеприведенного ввиду того, что ПБУ 6/01 не устанавливает переходных положений, должен, по нашему мнению, применяться ретроспективный подход к изменению учетной политики. Но Минфин России сделал противоположный вывод: рекомендовал организациям изменять учетную политику перспективно. Причем вследствие такого решения у организации появились одинаковые объекты (основные средства стоимостью свыше 10 000 руб. и до 20 000 руб. включительно), учтенные и как оборотные, и как внеоборотные активы.

Совершенно иначе можно трактовать рекомендацию Минфина России, если рассматривать данную ситуацию как изменение учетной оценки: прежняя учетная оценка устарела под влиянием инфляционных процессов, поэтому вновь приобретаемые объекты стоимостью свыше 10 000 руб. и до 20 000 руб. включительно организация признает с 1 января 2006 года как МПЗ, то есть в данном случае применяется перспективный способ.

2. Влияние изменений учетной политики на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности

2.1. Экспертиза учетной политики

Главная функция учетной политики – закрепление выбранных способов учета и внутреннего контроля из ряда методов и способов, разрешенных нормативно-законодательными актами. В связи с этим организации могут применять разные методы учета однотипных групп операций и разные способы контроля. Соответственно будут различаться учетные показатели, а также степень и область их проверки²².

Адекватность учетной политики масштабам и видам деятельности организации становится предметом изучения внешних и внутренних аудиторов в ходе аудиторских проверок.

К вопросам экспертизы учетной политики неоднократно обращались многие специалисты²³, однако в настоящей книге мы не будем рассматривать различные аспекты учетной политики с точки зрения отражения в ней способов ведения бухгалтерского учета по объектам бухгалтерского учета (основным средствам, нематериальным активам, производственным запасам и т.д.), а остановимся на вопросах отражения в учете и контроля за отражением в бухгалтерской (финансовой) отчетности изменений учетной политики.

Специалисты справочно-правовой системы «Гарант»²⁴ утверждают, что при проведении экспертизы учетной политики необходимо установить следующее: издан ли приказ (распоряжение) руководителя организации по учетной политике; полностью ли раскрыты избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователями бухгалтерской отчетности. При этом выделяются четырнадцать элементов, которые должны быть отражены в учетной политике (табл. 10).

Таблица 10

Элементы учетной политики, подлежащие раскрытию пользователям отчетности

²² Соколов А. Проблемы формирования учетной политики // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 11.

²³ Арабян К. Аудит учетной политики // внутренние аудиторские ведомости. – 2006. – № 1. Аудит: Учебник / Под ред. В.И. Подольского. – 4-е изд. – М.: ЮНИТИ, 2008. Кензеева И.А. Аудит учетной политики организации // внутренние аудиторские ведомости. – 2004. – № 6. Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Аудит учетной политики организации // внутренние аудиторские ведомости. – 2007. – № 1—2.

²⁴ Внутренняя аудиторская проверка: Практическое пособие для аудитора и бухгалтера. – <http://dogovor.saldo.ru>

№ п/п	Элементы учетной политики
1	Основные средства — граница между основными и оборотными
2	Порядок начисления амортизации по основным средствам
3	Порядок учета и финансирования ремонта основных средств
4	Порядок начисления амортизации по нематериальным активам
5	Порядок отражения в учете процесса приобретения и заготовления материалов
6	Метод оценки производственных запасов
7	Метод оценки незавершенного производства
8	Вариант учета и выпуска готовой продукции
9	Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг)
10	Способ распределения косвенных расходов
11	Метод учета затрат на производство, калькулирование себестоимости продукции и формирование производственного результата
12	Перечень резервов расходов и платежей
13	Учет расходов будущих периодов и сроки их погашения
14	Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств

С.М. Бычкова и Т.Ю. Фомина²⁵ определяют цель контроля адекватности учетной политики как установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета действующим в проверяемом периоде нормативным документам для того, чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

Для этого, по их мнению, необходимо решение следующих задач:

- изучение системы организации бухгалтерского учета;
- оценка учетной политики;
- характеристика системы документации и документооборота;
- подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям.

Последовательность работ при проведении экспертизы учетной политики можно подразделить на три этапа – ознакомительный, основной и заключительный. На каждом этапе должны быть выполнены определенные процедуры проверки, позволяющие достигнуть цели и решить задачи аудита учетной политики.

Однако предварительно должны быть проанализированы приказ об учетной политике организации, график документооборота, рабочий план счетов, перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, формы первичных документов, описание технологического процесса компьютерной обработки данных и др.

На ознакомительном этапе выясняют, кто является ответственным лицом за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности; устанавливают состав и соподчиненность, а также разделение полномочий и ответственности, структуру, функции и задачи бухгалтерской службы.

По мнению С.М. Бычковой и Т.Ю. Фоминой, на основном этапе аудита учетной политики аудитор необходимо установить, раскрыты ли в учетной политике 23 элемента, представленные в их книге.

Именно на основном этапе, если в течение отчетного года организацией были внесены в учетную политику изменения, необходимо проверить:

- произошли ли изменения в законодательстве Российской Федерации или нормативных актах по бухгалтерскому учету;

²⁵ Бычкова С.М., Фомина Т.Ю. Аудит учетной политики организации // Внутренние аудиторские ведомости. – 2007. – № 1—2.

- разработала ли организация новые способы ведения бухгалтерского учета;
- изменились ли существенно условия деятельности организации. При этом под существенным изменением условий деятельности понимаются реорганизация, смена собственников, изменение видов деятельности и т.д.;
- применяется ли принятая организацией учетная политика во всех ее структурных подразделениях (филиалах, представительствах и иных подразделениях организации, включая выделенные на отдельный баланс, независимо от места их нахождения);
- обеспечена ли сопоставимость данных бухгалтерской отчетности отчетного периода с показателями бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного периода (периодов) с помощью так называемого ретроспективного способа, предполагающего составление отчетности таким образом, как если бы новая учетная политика применялась организацией с начала возникновения фактов финансово-хозяйственной деятельности, в учете которых произошли изменения.

В своей работе С.М. Бычкова и Т.Ю. Фомина указывают, что внутренний аудитор должен проверить, как были отражены изменения в учетной политике, за счет каких источников, подразумевая, вероятно, то, что корректировка любой статьи бухгалтерской отчетности производится в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Кроме того, при предполагаемом изменении метода учета в следующем году необходимо проверить, отражена ли эта информация в пояснительной записке.

На заключительном этапе, то есть по результатам экспертизы учетной политики, необходимо оценить выбранные организацией способы ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности – с позиций их соответствия нормам действующего законодательства и с учетом специфики деятельности организации.

По мнению С.М. Бычковой и Т.Ю. Фоминой, выявляются следующие основные виды нарушений: в результате проведения экспертизы учетной политики организацией применяется метод списания, который не отражен в учетной политике; учетная политика датирована текущим годом; у организации отсутствуют обязательные приложения к учетной политике (график документооборота, рабочий план счетов, перечень лиц, имеющих право подписи на первичных документах, и др.).

Как указывает в своей работе, посвященной экспертизе учетной политики в ходе аудиторской проверки, Галкина Е.В.²⁶, внутренней аудиторской проверке, в частности, подлежит соответствие:

- элементов (структуры) учетной политики – требованиям ПБУ 1/98;
- выбранных методов учета – их нормативно закрепленному перечню;
- методов внутреннего контроля – особенностям хозяйственных операций и целям контроля;
- фактически применяемых методов учета и контроля – способам, закрепленным в учетной политике.

Состав анализируемых показателей учетной политики в части изменений учетной политики, приведенный в работе Галкиной Е.В., представлен в табл. 11.

В своей работе, также посвященной проведению исследования учетной политики в процессе внешнего аудита, К.К. Арабян²⁷ отмечает, что аудит учетной политики является одним из важнейших разделов аудита, результаты которого могут повлиять на выраже-

²⁶ Галкина Е.В. Учетная политика и достоверность бухгалтерской отчетности // Внутренние аудиторские ведомости. – 2007. – № 9.

²⁷ Арабян К. Аудит учетной политики // Внутренние аудиторские ведомости. – 2006. – № 1.

ние мнения внутреннего аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации, в отношении которой проводится внутренний аудит.

По мнению этого специалиста, внутреннюю аудиторскую проверку учетной политики организации целесообразно подразделить на два этапа:

– на первом этапе оценивается система внутреннего контроля по организации учетной политики;

– на втором этапе проводится анализ учетной политики организации.

Именно на первом этапе, по мнению К.К. Арабяна, целесообразно получить ответ на вопрос: оформляются ли изменения и дополнения учетной политики соответствующей организационно-распорядительной документацией? Однако этим исследование изменений учетной политики в предлагаемой методике и ограничивается.

Таблица 11

Состав анализируемых разделов учетной политики в соответствии с ПБУ 1/98

Элементы учетной политики	Объекты проверки	Аудиторские процедуры
Изменение учетной политики		
Неизменность учетной политики в течение отчетного периода, на который она принята, за исключением случаев, разрешенных ПБУ 1/98	Случай, в которых допускается изменение учетной политики: — изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету; — разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета; — существенное изменение условий деятельности (в связи с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.д.)	Инспектирование документов и фактов, запрос и подтверждение. Квалификация добавленных (исключенных) положений учетной политики как изменений. Анализ юридической обоснованности и экономической целесообразности изменений. Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, отличных по существу от произошедших ранее фактов или возникших впервые в деятельности организации. В этом случае аудитор проверяет адекватность способов учета требованиям положений по бухгалтерскому учету соответствующих активов, обязательств, капитала, доходов или расходов
Закрепление допустимых изменений организационно-распорядительным документом	Наличие документа и обоснованность изменений	Инспектирование приказа (распоряжения) руководителя аудируемого лица о внесении изменений в учетную политику (по формальным признакам)
Представление числовых показателей в соответствии с измененной учетной политикой	Пересчет (если он может производиться надежно) отчетных показателей как минимум за два периода (отчетный и предшествовавший ему) с учетом измененной учетной политики. Отсутствие корректировок учетных записей за предшествующие отчетные периоды	Пересчет данных прошлого года по новой методике. Инспектирование бухгалтерской отчетности за отчетный год (показатели за прошлый год должны быть скорректированы), а также бухгалтерской отчетности и учетных регистров за прошлый год (корректировочных записей в связи с изменением учетной политики отчетного года быть не должно)
Раскрытие изменений учетной политики в бухгалтерской отчетности	Раскрываются (появляются): существенные изменения за отчетный период — в отчетности за этот период; изменения на следующий за отчетным период — в пояснительной записке за отчетный период	Контроль заполнения отчетных форм (переноса показателей из учетных регистров). Инспектирование пояснительной записки за отчетный год

На втором этапе для проверки учетной политики для целей бухгалтерского учета, по мнению К.К. Арабяна, должна быть заполнена рабочая таблица. При этом выделяются для исследования 47 элементов учетной политики (18 – в организационно-техническом разделе; 27 – в методологическом разделе).

По мнению И.А. Кензеевой, одним из ключевых центров политики управления сегодня становится учетная политика организации, оказывающая самое непосредственное влияние на показатели финансовой отчетности – информационную базу для принятия решений реальными и потенциальными инвесторами²⁸.

В рабочем документе предварительного анализа учетной политики должны быть выделены разделы по методическим и организационно-техническим аспектам учетной политики.

При проведении анализа прежде всего устанавливается, соблюдается ли в организации принцип последовательности применения учетной политики и обоснованность внесения изменений в учетную политику в соответствии с требованиями ПБУ 1/98, то есть раскрывались ли последствия изменений в учетной политике, существенно влияющих на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации, в бухгалтерской отчетности. Для получения данной информации изучается пояснительная записка к бухгалтерской отчетности организации.

Кроме того, должна быть дана оценка обоснованности избранной учетной политики и ее реализации по отдельным участкам бухгалтерского учета. При этом выделяются два основных компонента анализа:

²⁸ Кензеева И.А. Аудит учетной политики организации // Внутренние аудиторские ведомости. – 2004. – № 6.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.