

## ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В СООТВЕТСТВИИ С НОВЫМИ УСЛОВИЯМИ

### *Абстракт*

*В статье рассмотрены изменения лиц, формирующих учетную политику, формы документов, регистров, изменение филиалов и реорганизация предприятия, рассмотрены ретроспективные и перспективные изменения, а также оценка соответствия с новыми МСФО. Ключевые слова: учетная политика, МСФО, положения, оценка, документы.*

Учетная политика организации для целей бухгалтерского учета – это внутрифирменный документ, содержащий основные правила ведения организацией бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности). К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, обработки информации.

Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 с 1 января 2009 года распространяется:

- На все организации в части формирования (выбора и разработки) учетной политики;
- Организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений), в части раскрытия учетной политики.

Основные изменения коснулись

Остановимся лишь на некоторых основных изменениях в соответствии с ПБУ 1/2008.

Расширен круг лиц, имеющих право формировать учетную политику (п. 4 ПБУ 1/2008). Теперь это может быть не только главный бухгалтер, но и другое должностное лицо, на которое может быть возложено ведение бухгалтерского учета в организации по правилам законодательства РФ.

Формы первичных документов должны быть отражены и утверждены в учетной политике, присоединив образцы в качестве приложения. Также нужно утверждать и регистры бухгалтерского учета. Это новое положение.

Утверждать формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности необходимо для филиалов и представительств иностранных организаций.

Если представительство приняло решение вести бухгалтерский учет не по российским правилам, это должно быть отражено в его учетной политике.

В ПБУ 1/2008 установлено, что указанные организации могут выбирать, формировать учетную политику в соответствии с данным Положением либо исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если они не противоречат МСФО.

При реорганизации учетная политика должна быть оформлена не позднее 90 дней со дня регистрации юридического лица. Эта учетная политика применяется со дня государственной регистрации.

Изменения учетной политики могут быть с 1 января года, следующего за годом ее утверждения (ПБУ 1/2008). Основанием изменения учетной политики по-прежнему признаются:

- Изменение законодательства РФ и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- Разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета в целях более достоверного представления информации и снижения трудоемкости учета;
- Существенное изменение условий хозяйствования, к которым относятся реорганизация, изменение вида деятельности организации и т. п. (ранее в данный список входила также смена собственника, однако теперь это не является достаточным основанием изменения учетной политики).

Изменение учетной политики производится, как правило, с начала отчетного года, если иное не следует из причин ее изменения (п. 12 ПБУ 1/2008).

Также уточнены отражение последствий изменения учетной политики в отчетности, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты его деятельности и (или) движение денежных средств.

Если изменения учетной политики вызваны изменением законодательной или нормативной базы, то последствия отражаются так, как указано в этих документах. В иных случаях п. 21 ПБУ 1/98 требовал отражать последствия изменений, оцененных в денежном выражении, минимум за два года.

В пункте 15 ПБУ 1/2008 вводится понятие «ретроспективное отражение» последствий изменений учетной политики. Оно заимствовано из МСФО 8 «Учетная политика, изменения в учетных ценах и ошибки», где описаны два возможных способа отражения изменений учетной политики: ретроспективный и перспективный.

Ретроспективное применение – это такое применение нового положения учетной политики, как если бы оно применялось всегда, с первого момента возникновения операций данного вида.

Введение в ПБУ нового термина не означает смены порядка отражения в бухгалтерской отчетности последствий изменения. Отчетность предшествующих периодов должна быть пересчитана в соответствии с новой учетной политикой.

Предлагается корректировать входящий остаток по статье «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в отчетности период, а также значения связанных с ней статей бухгалтерской отчетности (п. 15 ПБУ 1/2008).

Нередко изменения, вносимые в учетную политику, трудно, а то и просто невозможно оценить. В этом случае предлагается применять измененный способ ведения бухгалтерского учета – перспективный. Перспективный подход означает, что изменение учетной политики влияет только на финансовую отчетность текущего или будущих отчетных периодов. Поэтому нет необходимости в пересчете предыдущих финансовых отчетов.

Со временем информация, на основе которой формируются оценки, может уточняться и меняться.

Бухгалтерские оценочные значения подлежат пересмотру, если изменились обстоятельства, на которых они основывались, появилась новая информация, новый опыт или произошли изменяющие события. Пересмотр оценочных значений называется их изменением, но оно не рассматривается как ошибка, ведущая к необходимости исправления прошлой бухгалтерской отчетности. Значит, отчетность прошлых периодов корректироваться не должна. Изменение же способа оценки изменением оценочного значения не является.

### **Порядок отражения изменений оценочных значений**

При пересмотре бухгалтерских оценок корректировки в финансовую отчетность вносятся начиная с того периода, когда был проведен пересмотр. Если он затронул показатели только отчетного периода, то прибыль (убыток) компании должна быть скорректирована на эффект (увеличение или уменьшение стоимости активов, обязательств, расходов или доходов) от пересмотра бухгалтерских оценочных значений. Если же пересмотр затрагивает несколько периодов, то изменения бухгалтерских оценочных значений отражаются в текущем и будущих отчетных периодах. Такой порядок отражения изменений называется перспективным применением, данные прошлой отчетности при это не меняются.

Обычно в отчетности текущего периода производятся корректировки доходов и расходов в отчете о прибылях и убытках. Таким образом, изменения в продолжительности срока полезного использования нематериального актива будут отражены путём корректировки норм амортизации в текущем и последующих периодах до окончания срока его службы. Переход от одного метода амортизации к другому не считается изменением учетной политики. Корректировки сравнительной информации и входящих остатков в «межотчетный период» не производятся, прошлые значения амортизации пересчитываться не должны.

В соответствии с системой Международных стандартов отчетности «Сельское хозяйство» (МСФО 41) животные и растения трактуются как биологические активы, а сельскохозяйственной продукцией считается та, которая собрана с них. Сельскохозяйственная деятельность определяется как управление биотрансформацией биологических активов в целях получения продукции и их дополнительного производства.

Сельскохозяйственная деятельность включает в себя различные ее виды: животноводство, растениеводство, выращивание садов и насаждений, садоводство и т. д. Согласно МСФО 41 им

присущи следующие общие характеристики: способность биологических активов к изменению, управляемость этими изменениями и их измеримость.

При разработке учетной политики сельхозорганизации особенно сложно выбрать способы ведения бухгалтерского учета, в наибольшей степени соответствующие и отражающие специфику отрасли.

Учетная политика отечественных сельхозорганизаций формируется на трех уровнях: государственном, отраслевом и отдельной организации.

Отраслевая учетная политика должна представлять собой совокупность рекомендаций по данному вопросу с учетом специфики отрасли, позволяющих получить достоверную и в достаточном объеме информацию, на которой будут базироваться затем меры господдержки и направления регулирования аграрного сектора. В настоящее время обязанности разработки таких рекомендаций возложены на Минсельхоз России.

При разработке учетной политике на уровне отрасли следует принимать во внимание и тот факт, что в сельхозорганизациях гораздо хуже обеспеченность высококвалифицированными бухгалтерскими кадрами и программными продуктами по сравнению с промышленным предприятием. Поэтому при реформировании системы учета в соответствии с международными стандартами целесообразно подготавливать подробные рекомендации, касающиеся вопросов практического применения отдельных стандартов.

В качестве пособия сельхозпредприятия могут воспользоваться Методическими рекомендациями по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях, утвержденными Департаментом финансов и отчетности Минсельхоза России.

в соответствии с МСФО 41 биологические активы в момент их первоначального признания и по состоянию на каждую отчетную дату, а также сельскохозяйственную продукцию, собранную с этих активов, следует оценивать по справедливой стоимости за вычетом предлагаемых сбытовых расходов. К последним относятся комиссионные брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и товарных бирж, налоги на передачу собственности, пошлины. Справедливая стоимость – это сумма, на которую можно обменять актив или за счет которой можно урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными и независимыми друг от друга сторонами.

Для определения справедливой стоимости целесообразно сгруппировать биологические активы или сельхозпродукцию по основным для ценообразования характеристикам (по возрасту, качеству и др.). Чаще всего исходят из котировочной цены на активном рынке. Согласно МСФО 41, таковым является рынок, на котором объекты сделок являются однородными, в любое время могут быть найдены продавцы и покупатели, а информация о ценах общедоступна. При отсутствии активного рынка для определения справедливой стоимости компания может использовать, во-первых, цену последней сделки при условии, что в период между датами совершения прежней и текущей сделок не произошло существенных изменений хозяйственных условий; во-вторых, рыночные цены на аналогичные активы, скорректированные с учетом отличий; в-третьих, отраслевые показатели.

На сегодняшний день сельхозорганизации в соответствии с действующими нормативными актами по бухгалтерскому учету отражают сельскохозяйственную продукцию и биологические активы по себестоимости.

Специфика сельского хозяйства предполагает тот факт, что учет по себестоимости не дает достоверной картины финансового положения предприятия, поскольку возникают неопределенность и противоречия в процессе применения традиционной модели бухгалтерского учета. В частности из-за того, что важнейшие стадии биотрансформации (рост, дегенерация, производство продукции, воспроизводство), в ходе которых меняется содержание биологических активов, сложно отразить в рамках модели учета, основанной на первоначальной стоимости. Кроме того, совместное производство нескольких видов продукции и затраты на него «размывают» связь между затратами и результатами, что приводит к произвольному распределению затрат по различным показателям биотрансформации.

В соответствии с МСФО 41 биологические активы отражаются отдельной статьей в бухгалтерском балансе как основной капитал. В российской практике сельскохозяйственные активы представляют в составе как внеоборотных, так и оборотных активов.

Рассмотренные выше перечисленные правила отражения в финансовой отчетности активов и обязательств сельхозорганизаций через посредство специального международного стандарта,

что обеспечивает получение наиболее достоверной информации. Они должны быть учтены в учетной политике организации и охарактеризованы.

### **Использованная литература**

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008г. № 106н.
2. Гуляев, Н. С. Объекты учетной политики управленческого учета / Н. С. Гуляев, О. В. Стеблецова // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2010. - № 12 – с. 41-43.
3. Дейч, В.Ю. Концепция управленческого учета в современных условиях / В.Ю. Дейч // Вестник науки ЗабАИ, 2012. №2. – С.83-87.
4. Дейч О.И., Кузнецова О.Н. Общие принципы и методика исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства печатный// Бухучет в сельском хозяйстве, 2016. № 3. С. 41-48
5. Кулиш, Н.В. Влияние особенностей сельскохозяйственного производства на процесс формирования учетной политики как инструмента управления финансовыми результатами деятельности / Н. В. Кулиш // Экономика и предпринимательство.–2012. -№6 – с.206-207.