**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА ПОКАЗАТЕЛИ ОТЧЕТНОСТИ**

**1. Роль и основы формирования учетной политики в учете**

Увидели свет еще два положения. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений».Приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н

С 2009 года вводится в действие новая редакция Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), а также совсем новое Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008).

Пунктом 3 приказа Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н установлено, что новые положения по бухгалтерскому учету вступают в силу с 1 января 2009 года. Это значит, что учитывать установленные в них правила нужно уже при подготовке годовой бухгалтерской отчетности за 2008 год.

Кроме того, новые требования к учетной политике необходимо применять уже в 2008 году при разработке учетной политики организации на 2009 год.

**Обновленное Положение по учетной политике**

Новое ПБУ 1/2008 будет применяться вместо ПБУ 1/98, просуществовавшего практически без изменений 10 лет.

Общие положения, которыми открывается ПБУ 1/2008, не претерпели существенных изменений. По-прежнему оно предписывает формировать учетную политику всем организациям. А компании, публикующие свою бухгалтерскую отчетность, должны раскрывать положения учетной политики в пояснительной записке.

Принципиально новым в ПБУ 1/2008 является то, что теперь формированием учетной политики вправе заниматься не только главный бухгалтер. Эту обязанность можно возложить и на иное лицо, которое ведет бухучет в организации. Напомним, что в соответствии с пунктом 2 статьи 6 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» руководитель организации может:

- учредить бухгалтерскую службу, возглавляемую главным бухгалтером;

- ввести в штат должность бухгалтера;

- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

- вести бухгалтерский учет лично.

В свою очередь руководитель организации своим приказом должен утвердить подготовленный документ и ввести его в действие.

В учетной политике необходимо утвердить:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;

- формы первичных учетных документов;

- формы регистров бухгалтерского учета;

- формы документов внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации;

- способы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технологию обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

- иные решения по организации бухгалтерского учета.

Новшеством ПБУ 1/2008 является требование утвердить в учетной политике все формы первичных документов, которые применяются организацией, а не только те, по которым нет унифицированных форм, как было предусмотрено ранее. При этом по-прежнему все первичные учетные документы организации должны создаваться по унифицированным формам, приведенным в соответствующих альбомах.

А документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты, установленные Законом о бухучете (наименование документа, дату составления, содержание хозяйственной операции, личные подписи и т. д.).

В дальнейшем планируется предоставить компаниям право разрабатывать и утверждать все формы «первички» самостоятельно. Но пока действуют унифицированные формы, в учетной политике придется их перечислить.

Другим существенным новшеством ПБУ 1/2008 является требование раскрывать в учетной политике формы регистров бухгалтерского учета. К таковым можно отнести журнал регистрации хозяйственных операций, журналы-ордера, вспомогательные ведомости, мемориальные ордера, Главную книгу, оборотную ведомость и т. д.

Важный нюанс: если по конкретному вопросу в российском законодательстве не установлены способы ведения бухучета, при формировании учетной политики организация может исходить из принципов МСФО (п. 7 ПБУ 1/2008). Такого положения в ПБУ 1/98 нет. При этом, как и раньше, если правила бухучета допускают несколько вариантов учета, организация должна выбрать один, наиболее оптимальный с ее точки зрения. Если же в учете тех или иных операций никакой вариантности нет, дублировать в учетной политике положения нормативных актов не следует.

Учетная политика действует с 1 января года, следующего за годом ее утверждения. На это следует обратить особое внимание, так как зачастую приказ об утверждении учетной политики на текущий год регистрируют началом года (например, 9 января). Очевидно, что юридически утвержденная таким приказом учетная политика начнет действовать только с 1 января следующего года.

Вновь созданные организации должны разработать и утвердить учетную политику в течение 90 дней с момента государственной регистрации (п. 9 ПБУ 1/2008). И применять ее с момента регистрации.

Учетную политику должны применять все филиалы, представительства и обособленные подразделения организации независимо от их местонахождения. Разработка для них отдельной учетной политики не допускается.

Изменить свою учетную политику, согласно пункту 10 ПБУ 1/2008, компания может:

- если внесены поправки в законодательство России или нормативные акты по бухгалтерскому учету;

- если организация разработала новые способы бухгалтерского учета;

- в случае существенного изменения условий хозяйствования, к которым относятся реорганизация, переход к новым видам деятельности и т. п. Ранее в данный список входила также смена собственника организации. Однако теперь это основание исключено.

Измененная учетная политика вводится в действие с начала следующего отчетного года, «если иное не обусловливается причиной такого изменения» (п. 12 ПБУ 1/2008). То есть новое ПБУ разрешает это сделать и в текущем году. Такая оговорка весьма логична, учитывая, что смена деятельности или реорганизация может произойти в начале или середине текущего года.

По-прежнему допускается без ограничения вносить дополнения в учетную политику. Это актуально, например, в случае, если организация в отчетном году впервые возьмет кредит у банка.

Внося изменения в учетную политику, необходимо дополнительно оценить в денежном выражении то влияние, которое окажет это изменение на финансовое положение организации.

При существенном характере такого влияния организация обязана будет скорректировать бухгалтерскую отчетность на начало года, с которого произошли изменения в учетной политике. Если в бухгалтерской отчетности приводятся данные за несколько лет, то отразить изменения необходимо и за более ранний период. Такой метод получил в новом ПБУ 1/2008 название «ретроспективный».

При этом впервые введен алгоритм действий при ретроспективном методе. Предлагается корректировать входящий остаток по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в отчетности период, а также значения связанных с этой статьей показателей бухгалтерской отчетности. При этом нужно исходить из предположения, что вносимые изменения применялись с самого начала. То есть с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Нередко изменения в учетную политику трудно, а то и просто невозможно оценить. В этом случае предлагается применять новый способ бухучета только в отношении тех хозяйственных операций, которые совершены уже после нововведений, то есть «перспективно». Очевидно, что в связи с существенной трудоемкостью корректировки показателей бухгалтерской отчетности при ретроспективном методе большинство малых и средних организаций будут использовать именно перспективный метод.

Для организаций, публикующих свою бухгалтерскую отчетность, ПБУ 1/2008 содержит требование раскрывать в пояснительной записке существенные способы ведения бухгалтерского учета. Состав и содержание информации, которую надо раскрыть, конкретизируются в отдельных положениях по бухгалтерскому учету, например, в ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» или в ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Кроме того, для случая, когда изменения в учетную политику внесены после того, как составлена годовая бухгалтерская отчетность, их следует раскрыть в промежуточной бухгалтерской отчетности.

К обязательной информации об учетной политике, раскрываемой в пояснительной записке, относятся:

- способы амортизации основных средств, нематериальных и других активов;

- методы оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;

- способы признания выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг и т. д.

Если компания вносит изменения в учетную политику, в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности дополнительно указывается:

- причина, по которой вносятся изменения;

- содержание таких изменений;

- порядок отражения их последствий в бухгалтерской отчетности;

- суммы корректировок по каждой статье бухгалтерской отчетности, а для акционерных обществ также данные о базовой и разводненной прибыли (убытке) на каждую акцию;

- факт применения нового нормативного акта - для изменений, вызванных его применением;

- факт невозможности отразить в бухгалтерской отчетности корректировки за предшествующие периоды, связанные с изменением учетной политики.

Оценочными значениями, согласно пункту 3 нового ПБУ 21/2008, являются:

- величина создаваемых организацией оценочных резервов (по сомнительным долгам, под снижение стоимости материально-производственных запасов и т. д.);

- сроки полезного использования основных средств, нематериальных и иных амортизируемых активов;

- оценка ожидаемых поступлений от использования амортизируемых активов и т. д.

Изменением же оценочных значений признается корректировка стоимости актива (обязательства) из-за появления новой информации о величине будущих выгод или обязательств. При этом исправление ошибки в бухгалтерской отчетности не признается изменением оценочных значений.

Примером изменения оценочных значений служит, в частности, изменение срока полезного использования основного средства или нематериального актива (НМА).

Обнаружив данное обстоятельство, организация обязана внести исправления в показатели бухгалтерской отчетности на начало отчетного года. А также начать применять новый срок полезного использования амортизируемого актива в бухгалтерском учете.

Вышедшее в конце прошлого года ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» уже предусматривает ежегодное уточнение сроков полезного использования НМА как оценочного значения (п. 27). Принимая во внимание постоянное сближение отечественного бухгалтерского учета с международными стандартами, очевидно, что аналогичные изменения будут внесены и в другие положения по бухгалтерскому учету, связанные с оценочными значениями (например, в ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Согласно ПБУ 21/2008, изменение оценочного значения признается в составе доходов или расходов в том периоде, в котором оно произошло.

Если же такое изменение влияет и на бухгалтерскую отчетность будущих периодов, то оно отражается в составе доходов и расходов также и этих периодов. При этом корректировать предыдущие периоды не нужно. То есть корректировка происходит перспективно.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности дополнительно нужно раскрывать информацию об изменениях оценочных значений. И в том числе влияние таких изменений на будущие периоды, если это влияние можно оценить. Если оценить нельзя, это также нужно указать в пояснительной записке.

Очевидно, что применение на практике нового ПБУ еще более отдаляет бухгалтерский учет от налогового. Дело в том, что Налоговый кодекс РФ не позволяет, например, изменять сроки полезного использования амортизируемого имущества и строго прописывает порядок формирования резерва по сомнительным долгам.

**2. Организационные аспекты учетной политики**

В данном разделе организация, должна отразить следующую информацию:

Отчетный год. Отчетным годом для всех организаций в соответствии со ст. 14 Федерального закона от 21.11.1996 N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года.

Организационная структура учетно-бухгалтерской службы. В соответствии со ст. 6 Федерального закона N 129-ФЗ организация (по своему выбору) принимает решение о порядке организации бухгалтерской службы.

Если бухгалтерский учет в организации ведет бухгалтерия, возглавляемая главным бухгалтером, то в учетной политике в целях бухгалтерского учета необходимо предусмотреть, что:

1) Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации;

2) Ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности несет главный бухгалтер организации.

Рабочий план счетов. Первым шагом при формировании учетной политики является утверждение рабочего плана счетов, используемого организацией для ведения бухгалтерского учета (п. 6 приказа Минфина России от 09.12.1998 N 60н "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98", далее - ПБУ 1/98). Рабочий план счетов с необходимым количеством уровней субсчетов и аналитических признаков, единый для всех структурных подразделений, разрабатывается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 30.10.2000 N 94н.

Основная цель рабочего плана счетов - создание в организации такой схемы бухгалтерского учета, которая позволяла бы обеспечить не только аналитику по всем структурным подразделениям, но использовать полученную информацию для формирования бухгалтерской и статистической отчетности и для других необходимых целей.

Практика показывает, что организации не всегда уделяют должное внимание разработке рабочего плана счетов, поэтому в дальнейшем при организации учетной работы могут возникать непредвиденные сложности.

Таблица 1.1

Организация бухгалтерского учета в организациях.

|  |  |
| --- | --- |
| Вариант | Комментарий |
| 1 | 2 |
| 1) Утвердить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возлагаемое главным бухгалтером; | Принятие решения по данному вопросу определяется объемами и сложностью финансо- хозяйствен-ной деятельности организации. |
| 2) Бухгалтерская служба организации состоит из одного штатного сотрудника- главного бухгалтера; |  |
| 3) Передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации; |  |
| 4) Руководитель организации ведет бухгалтерский и налоговый учет лично. |  |

Организация может использовать предусмотренные Планом счетов субсчета, уточнять их содержание, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Если для каких-то фактов хозяйственной деятельности корреспонденция счетов не предусмотрена в типовой схеме, организация может дополнить ее, соблюдая единые подходы, установленные Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению.

Формы первичных учетных документов. Следующий этап - утверждение первичных документов. В соответствии с п. 2 ст. 9 Федерального закона N 129-ФЗ организации обязаны пользоваться первичными документами, формы которых предусмотрены в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Если организация в деловом обороте использует документы, не имеющие унифицированной формы, то правила их составления должны быть утверждены в соответствующих статьях раздела учетной политики "Методологические аспекты".

При разработке форм таких документов предусматривается наличие в них следующих обязательных реквизитов:

- наименование документа (формы);

- код формы;

- дата составления;

- наименование организации, составившей документ;

- содержание хозяйственной операции;

- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;

- перечень должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;

- личные подписи указанных лиц и их расшифровки.

Необходимо учитывать, что в зависимости от характера операций, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные учетные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Помимо форм первичных документов, организация обязана утвердить формы документов, используемых для внутренней бухгалтерской отчетности, т.е. регистров бухгалтерского учета, которые предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Регистры бухгалтерского учета могут вестись в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных носителях.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - государственной тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую и государственную тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации (п. 22 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н).

Организация документооборота.В данном разделе учетной политики организация утверждает систему документооборота, которая регламентирует следующие вопросы:

- порядок создания первичных учетных документов;

- контроль правильности заполнения форм первичных учетных документов;

- порядок и сроки передачи первичных учетных документов в бухгалтерию;

- порядок передачи первичных учетных документов в архив.

Таблица 1.2

Обработка учетной информации.

|  |  |
| --- | --- |
| Варианты | Комментарий |
| 1 | 2 |
| 1) Автоматизированная форма ведения бухгалтерского учета (с помощью определенной бухгалтерской программой). | Применяется во всех организациях, использующих для ведения бухгалтерского учета специальные программные средства. |
| 2) Журнально-ордерная форма счетоводства для предприятий. | Утверждена письмом Минфина СССР от 08.03.1960 N 63 с учетом рекомендаций, утвержденных письмом Минфина России от 24.07.1992 N 59.  Примечание. Единая журнально-ордерная форма счетоводства разработана на ос нове единого Плана счетов бухгалтерского учета и предназначена для примене ния во всех отраслях народного хозяйства (промышленности, строительстве, снабжении, сбыте). |
| 3) Журнально-ордерная форма счетоводства для небольших организаций и хозяйственных обществ. | Утверждена письмом Минфина СССР от 06.06.1960 N 176 с учетом рекомендаций, утвержденных письмом Минфина России от 24.07.1992 N 59. |
| 4) Упрощенная форма ведения бухгалтерского учета . | Утверждена приказом Минфина России от 21.12.1998 N 64н.  Примечание. Упрощенная форма бухгалтерского учета малым предприятием может вестись: по простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия). |

В учетной политике можно предусмотреть, что график документооборота оформляется либо как приложение к учетной политике, либо как самостоятельный документ.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждает руководитель организации своим приказом.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, своевременное и качественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Технология обработки данных учетной информации. Организация (по своему выбору) принимает решение о технологии обработки учетной информации.

Уровень централизации и основные принципы обмена информацией с обособленными подразделениями. Организация может создавать обособленные подразделения, выделенные на отдельный баланс, имеющие собственный расчетный счет, но не обладающие правами юридического лица. Такие обособленные подразделения обычно самостоятельно ведут бухгалтерский учет и составляют отчетность по установленным формам, которая затем объединяется с балансом головной организации и представляется в органы, регулирующие уплату налогов и сборов, государственной статистики, учредителям.

В соответствии с п. 33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельный баланс.

Однако действующим законодательством не установлены объемы, формы и сроки представления бухгалтерской отчетности обособленными подразделениями в адрес головной организации. Поэтому в учетной политике необходимо указать, в каких объемах, формах и в какие сроки должна предоставляться отчетность обособленных подразделений в головную организацию.

Организация также может создавать обособленные подразделения, которые не выделяются на отдельный баланс, имеют расчетный счет (или не имеют его) и не обладают правами юридического лица. Учет в таких обособленных подразделениях может быть построен по-разному. Во-первых, все первичные учетные документы передаются обособленными подразделениями для их учета в головную организацию, и учет осуществляется в централизованной форме. Во-вторых, в обособленных подразделениях, не выделенных на отдельный баланс, ведется учет всех хозяйственных операций вплоть до составления баланса. Отчетные данные обособленных подразделений предоставляются в бухгалтерию головной организации, где они включаются в консолидированную отчетность.

Таблица 1.3

Способы организации бухгалтерского учета

|  |  |
| --- | --- |
| Вариант | Комментарий |
| 1 | 2 |
| 1) Учет организуется в централизованной форме. | Все работы по учету сосредоточены в центральной бухгалтерии. |
| 2) Учет организуется в децентрализованной форме. | Все работы по учету ведутся бухгалтериями подразделений. |
| 3) Учет организуется в смешанной форме. | Определяется перечень операций, отражаемых обособленным под |
|  | разделением, и перечень операций, совершаемых обособленными подразделением, но отражаемых головной организацией. |

Таким образом, в соответствии с действующим законодательством отчетность обособленных подразделений организации как выделенных на отдельный баланс, так и не выделенных, является внутренней отчетностью, которая подлежит включению в бухгалтерскую отчетность организации в целом.

Ведение бухгалтерского и налогового учета для всех обособленных подразделений должно быть единым. Иными словами, обособленные подразделения не могут иметь своей учетной политики, отличной от учетной политики организации. Это указано в п. 10 ПБУ 1/98. Поэтому организация, в состав которой входят обособленные подразделения, должна иметь единую учетную политику. Изменение учетной политики для одного из обособленных подразделений не допускается.

Организации, имеющие разветвленную систему подразделений, принимают решение (по своему выбору) об уровне централизации бухгалтерского учета.

В данном разделе учетной политики организация указывает реквизиты подразделений, выделенных на отдельный баланс, регулирует объемы и сроки обмена информацией между подразделениями (в случае необходимости), а также между обособленным подразделением и центральным (головным) подразделением.

В разделе "Организация и ведение внутрихозяйственных расчетов с обособленным подразделением, выделенным на отдельный баланс" рекомендуем привести следующую информацию:

- формируются ли самостоятельно доходы и расходы, производятся ли операции по текущему банковскому счету;

- производится ли сверка взаиморасчетов по взаимной дебиторской и кредиторской задолженностям по окончании отчетного периода;

- определяется ли самостоятельно собственный финансовый результат;

- каков порядок ведения аналитического учета имущества организации;

- место формирования себестоимости продукции, работ, услуг;

- другие особенности, характерные для взаимоотношений между обособленным подразделением и головной организацией.

Выдача средств под отчет. Список лиц, получающих денежные средства на хозяйственно-операционные расходы, утверждает руководитель организации.

Срок сдачи авансового отчета и возврата неиспользованных подотчетных сумм, полученных на хозяйственные нужды, определяется в приказе руководителя организации.

Срок сдачи отчета по командировке в пределах территории Российской Федерации, а значит по полученным командировочным, - три дня.

Оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется:

- в рублях и копейках;

- округляется до целых рублей.

Отметим, что если учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в суммах, округленных до целых рублей, то возникшие при этом разницы относятся на финансовые результаты. Это позволяет сделать п. 25 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Выбранный вариант должен быть закреплен в учетной политике.

Способ представления бухгалтерской отчетности. В соответствии с п. 6 ст. 13 Федерального закона N 129-ФЗ бухгалтерская отчетность предоставляется ее пользователям на бумажных носителях и (или) в электронном виде.

В практической деятельности у организаций нередко возникает вопрос: может ли относиться к отчетности в электронном виде предоставление отчетности на дискете или на компакт-диске? По мнению автора, несмотря на то, что в законодательстве нет определения понятия "электронный вид", речь идет именно о передаче отчетности по электронным каналам связи. Данный вывод вытекает из следующего: сдача отчетности на магнитных носителях не имеет никакой юридической силы без подписанной декларации на бумажном носителе. В случае же подачи декларации через Интернет, по защищенным каналам присылают документ, заверенный электронно-цифровой подписью (ЭЦП), имеющий юридическую силу без вывода на бумажный носитель.

**3. Влияние учетной политики организации на оценку показателей финансовой отчетности**

Согласно утвержденному приказом Минфина РФ N 60н от 9 декабря 1998 г. Положению по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации", под учетной политикой организации понимается выбранная и используемая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета, таких как: методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Во многих случаях российское законодательство по бухгалтерскому учету предусматривает не один, а несколько различных способов отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности тех или иных активов, обязательств, доходов и расходов. Право выбора в этих случаях остается за организацией.

Принятую учетную политику следует обязательно раскрыть в пояснительной записке к годовой финансовой отчетности. Это связано с тем, что, читая финансовую отчетность организации, внешний пользователь не во всех случаях может определить, в какой оценке отражен тот или иной показатель, поскольку его оценка зависит от выбора, сделанного в учетной политике. То есть, без знания учетной политики, применяемой организацией, нельзя адекватно судить об уровне и составе показателей, отраженных в российской финансовой отчетности. Прежде, чем использовать эти показатели для анализа и принятия управленческих решений на основе сделанных аналитических выводов, следует разобраться в том, какие оценки тех или иных показателей представлены в данном конкретном финансовом отчете.

Следует заметить, что чем больше возможностей выбора способов ведения бухгалтерского учета предусмотрено в действующим законодательстве, тем труднее читать финансовую отчетность без знания учетной политики организации. Следовательно, отмена в российском законодательстве по бухгалтерскому учету возможности выбора отдельных методов учета и отчетность позволит уменьшить разброс оценок показателей финансовой отчетности по уровню и составу, что облегчит чтение и понимание отчетности.

Элементами учетной политики, которые влияют на уровень и состав финансовой отчетности являются следующие:

способ амортизации основных средств (4 способа);

выбор по переоценке основных средств (два варианта);

принятие решения об отражения актива в составе внеоборотных или оборотных в отношении объектов, которые дешевле 20000 руб. (два варианта);

способ амортизации нематериальных активов (3 способа);

способ оценки при выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость (3 способа);

методы списания материально-производственных запасов в производство или на продажу (4 метода);

принятая оценка готовой продукции на одноименном счете 43 (две оценки);

принятый способ списания общехозяйственных расходов (два способа);

выбранная база для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов (много показателей, которые устанавливаются отраслевыми инструкциями по учету затрат на производство);

способ оценки незавершенного производства (4 способа);

выбор по созданию резерва по сомнительным долгам (два варианта);

выбор по созданию резервов предстоящих расходов (два варианта);

оценка товаров и тары в розничной торговли на счете 41 "Товары" (три оценки);

представление в бухгалтерском балансе информации по авансам выданным и расчетам с поставщиками (два способа);

представление в бухгалтерском балансе информации по авансам полученным и расчетам с покупателями (два способа);

представление в бухгалтерском балансе и в отчете о прибылях и убытках информации об отложенных налогах (два способа).

Кроме того, действующее российское законодательство в некоторых случаях предусматривает, чтобы право выбора основывалось на профессиональном мнении бухгалтера, который должен оценить вероятность наступления того или иного события либо существенность факта хозяйственной деятельности по влиянию на финансовую отчетность.

Это касается отражения в финансовой отчетности информации об условных фактах хозяйственной деятельности, событиях после отчетной даты, применения принципа осмотрительности при отражении отложенного налогового актива.

На основе профессионального мнения бухгалтера, кроме того, согласно российскому законодательству по бухгалтерскому учету делается вывод об обесценении материально-производственных запасов, а также об обесценении финансовых вложений, по которым не определяется рыночная стоимость. В случае обесценения этих активов, создаются резервы под их обесценение, а в финансовой отчетности эти активы показываются по текущей рыночной стоимости. Оценка величины создаваемых резервов под обесценении также базируется на профессиональном мнении бухгалтера.

Срок, в течение которого следует включить в себестоимость продукции, работ, услуг расходы будущих периодов также в некоторых случаях устанавливается с учетом профессионального мнения бухгалтера.

Возможность формировать некоторые показатели финансовой отчетности, базируясь на профессиональном мнении бухгалтера, приводит к тому, что разные финансовые специалисты сформируют в итоге неодинаковую финансовую отчетность, требующую специальных пояснений к оценке ее отдельных показателей.

Целью настоящей статьи является, во-первых, показать значимость и важность принятой учетной политики для понимания и трактовки уровня и состава показателей финансовой отчетности, во-вторых, выделить те элементы учетной политики, которые приводят к различным возможным оценкам показателей финансовой отчетности. И, в-третьих, определить совокупность показателей финансовой отчетности, по которым в рамках действующего на сегодняшний день российского законодательства может применяться не одна, а несколько оценок, раскрыть суть этих оценок.