

В новый год — с новой учетной политикой. ПБУ1/2008

Как показывает практика, все больше и больше компаний стараются составлять российскую бухгалтерскую отчетность в максимальном соответствии с МСФО. Такой подход позволяет существенно сократить затраты на трансформацию. Однако сближение российских принципов с международными не обходится без корректировки учетной политики организации. Расскажем, как построить методику перехода на новый способ учета по правилам, предусмотренным новым ПБУ 1/2008¹.

Анализ норм российского стандарта

Согласно ПБУ 1/2008 изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала отчетного года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики предполагает, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. И заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, «как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида» (п. 15 ПБУ 1/2008). Иными словами, организация должна представить информацию об объектах, в отношении которых изменилась методика учета в бухгалтерской отчетности, таким способом, как если бы эти объекты изначально признавались в составе соответствующих объектов учета.

Но есть исключение из приведенного правила: «...когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в

¹ Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 утверждено приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н. Вступает в действие с отчетности за 2009 г.

отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно)».

Таким образом, в ПБУ 1/2008 установлены два метода отражения последствий изменения учетной политики: *ретроспективный* и *перспективный*. При этом предпочтение должно отдаваться первому из них.

В пункте 21 ПБУ 1/2008 приведена информация, которую организация должна раскрывать в случае изменения учетной политики. Это:

- причина и содержание изменения;
- порядок отражения в бухгалтерской отчетности последствий изменения;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, — также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытке) на акцию;
- сумма соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, — до той степени, до которой это практически возможно.

При этом в п. 22 ПБУ 1/2008 уточняется: «...если раскрытие информации, предусмотренной пунктом 21 настоящего Положения, по какому-то отдельному предшествующему отчетному периоду, представленному в бухгалтерской отчетности, или по отчетным периодам, более ранним в сравнении с представленными, является невозможным, факт невозможности такого раскрытия подлежит раскрытию вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики».

Обратите внимание: новым ПБУ установлен порядок раскрытия информации в случае изменения учетной политики независимо от выбранного способа.

Анализируем перечень

Однако, несмотря на то, что ПБУ 1/2008 предусматривает два варианта отражения изменений учетной политики, выбрать один из них не так-то просто. Практика показывает, что при сближении с МСФО организации проводят

реклассификацию неоднородного перечня объектов. В нем могут существовать объекты, которые при применении ретроспективного метода должны были бы быть включены в расходы или в дебиторскую задолженности либо стать самостоятельными активами. Кроме того, в организации могут применяться новые подходы к формированию стоимости активов. Например, изменение порядка учета затрат на пусконаладочные работы может привести к пересчету сформированной первоначальной стоимости основных средств и сумм начисленной амортизации. При этом период, за который необходимо проводить пересчет, может затрагивать длительный отрезок времени (нередко свыше пяти лет).

Таким образом, чтобы выбрать один из способов отражения в отчетности порядка изменения учетной политики, организации нужно проанализировать перечень объектов, в отношении которых с нового года будет применяться измененный способ учета. Для этого можно составить аналитическую таблицу.

№ п/п	Объект подлежащий реклассификации	Новый порядок учета	Источник списания в межотчетном периоде	Метод
1	Лицензии на добычу полезных ископаемых в пределах горного отвода	НМА	НМА, амортизационные отчисления	Ретроспективный/ Перспективный
2	Затраты, связанные с предоплатой долгосрочных услуг по подписке на периодические издания, абонентское обслуживание, и прочие аналогичные расходы	Дебиторская задолженность	Дебиторская задолженность	Ретроспективный
3

Казалось бы, дальше все просто: после того как перечень объектов будет проанализирован, организации останется лишь выбрать один из двух способов — ретроспективный или перспективный. Однако на практике встречаются следующие ситуации.

Ситуация 1. Для всех объектов, в отношении которых будет применяться измененный способ учета, организация может отразить последствия изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности исходя из описанных требований. В этой ситуации организация может применить ретроспективный метод.

Ситуация 2. Для всех объектов, в отношении которых будет применяться измененный способ учета, у организации нет уверенности в том, что оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, может быть произведена с достаточной надежностью. В этой ситуации организация вправе применять перспективный метод и объявить изменения в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности за текущий год. Кроме того, в бухгалтерской отчетности за год, в котором введено изменение, должны приводиться сопоставимые показатели за предшествующий отчетный год исходя из их существенности (ПБУ 4/99² и ПБУ 1/2008) и требования рациональности (ПБУ 1/2008). А в пояснительной записке к отчетности за указанный год должны содержаться пояснения о причинах и величине расхождений по каждому существенному элементу несоответствий с бухгалтерской отчетностью предыдущего периода. Также в эту пояснительную записку следует включить положение, что организация изменила способы учета и что соответствующие данные за предыдущий год не корректировались по причине невозможности оценки суммы корректировки.

Ситуация 3. Для одних объектов организация может применить ретроспективный метод, а для других — нет. В частности, достоверная оценка отражения последствий изменения учетной политики (исходя из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида) может потребовать значительных трудозатрат специалистов бухгалтерских служб в ограниченном интервале времени в условиях формирования годовой отчетности.

² Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 утверждено приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.

И у компании могут быть серьезные сомнения в возможности проведения достоверной оценки.

Столкнувшись с такой ситуацией, организации следует помнить, что метод представления сведений об изменении учетной политики в первую очередь влияет на показатели бухгалтерской отчетности. Значит, организации нужно выбрать такой способ учета, который позволит представить показатели отчетности наиболее достоверными. В настоящее время идет процесс сближения российских стандартов бухгалтерского учета с МСФО. Кроме того, в п. 7 ПБУ 1/2008 дается прямая отсылка к МСФО: если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организация разрабатывает соответствующий способ исходя из настоящего и иных ПБУ, а также международных стандартов финансовой отчетности.

Таким образом, выбирая методику перехода, российская организация может принимать во внимание нормы МСФО, в частности *IAS 1. Presentation of Financial Statements* и *IAS 8. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, при отсутствии специальных норм по соответствующим вопросам в ПБУ 1/2008, ПБУ 4/99 и других Положениях.

Анализ норм МСФО

Проанализируем положения международных стандартов. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» (*IAS 1*) требует, чтобы финансовая отчетность достоверно представляла финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств организации. МСФО 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки» устанавливает критерии выбора и изменения учетной политики, порядок учета и раскрытия изменений в учетной политике.

Также МСФО 8 (*IAS 8*) предписывает изменять учетную политику, только когда ее изменение:

- следует из стандарта или интерпретации МСФО;
- приводит к тому, что финансовая отчетность дает более надежную информацию о воздействии операций, других событий или условий на

финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности или потоки денежных средств.

При этом возможны два подхода к отражению последствий изменения учетной политики (применения учетной политики):

- ретроспективное применение — это применение новой учетной политики к операциям, другим событиям и условиям таким образом, как если бы эта политика применялась всегда;
- перспективное применение изменений учетной политики — это применение новой учетной политики к операциям, другим событиям и обстоятельствам, которые имели место после даты изменения политики.

МСФО 8 предписывает применять ретроспективный метод, за исключением случаев, когда:

- изменения вносятся в связи с вновь принятым стандартом или интерпретацией, содержащими переходные положения, которые особым образом устанавливают порядок первого применения этих стандарта или интерпретации и отражения в учете соответствующего изменения в учетной политике;
- практически невозможно определить либо воздействие этого изменения на конкретный период, либо его кумулятивное воздействие (параграф 23 МСФО 8).

В параграфе 26 МСФО 8 указано, что, когда организация использует новую учетную политику ретроспективно, она применяет ее к сравнительной информации за предшествующие периоды настолько далеко назад во времени, насколько это практически осуществимо. Ретроспективное применение к какому-либо предшествующему периоду практически неосуществимо, только если оказывается невозможным определить соответствующее кумулятивное воздействие на суммы этого периода как во входящем, так и в исходящем балансе.

Сумма итоговой корректировки, относящаяся к периодам, предшествующим тем, что представлены в финансовой отчетности, применяется к входящему салдо каждого затронутого компонента собственного капитала по самому раннему из представленных периодов. Обычно корректируется нераспределенная прибыль. Тем не менее корректировка может проводиться и по другим

компонентам собственного капитала (например, чтобы соблюсти требования какого-либо стандарта или толкования). Любая иная информация о предшествующих периодах, в том числе исторические сводки финансовых показателей, также корректируется настолько далеко назад во времени, насколько это практически осуществимо.

Когда организация практически не может применить какую-либо новую учетную политику ретроспективно, потому что не может определить соответствующее кумулятивное воздействие применения этой политики на все предшествующие периоды, она согласно параграфу 25 МСФО 8 применяет эту новую политику перспективно с начала самого раннего периода, для которого это практически возможно. Таким образом, она пренебрегает соответствующей частью кумулятивной корректировки активов, обязательств и собственного капитала, которые появились до этой даты. Проводить изменение учетной политики разрешается, даже если практически невозможно применить эту политику перспективно к какому бы то ни было предшествующему периоду (параграф 27 МСФО 8).

Подводим итоги

Столкнувшись на практике с *ситуацией 3*, организация самостоятельно оценивает возможность применения ретроспективного метода для каждого изменения учетной политики, в частности, для изменения учетной политики в отношении учета основных средств (ОС) или нематериальных активов (НМА).

Далее организация должна самостоятельно оценить наиболее раннюю дату, с которой возможно применение каждого измененного способа учета так, как если бы он применялся с момента возникновения соответствующих фактов хозяйственной деятельности.

Например, при формировании новых групп объектов ОС организации нужно выбрать наиболее раннюю дату (в среднем по группе новых активов), с которой возможно оценить изменения учетной политики для всех объектов, входящих в эту группу. При формировании новых групп объектов НМА организации нужно выбрать наиболее раннюю дату (в среднем по группе новых НМА), с которой возможно оценить изменения учетной политики для таких объектов.

При применении данного подхода организации следует учесть, что МСФО 8 (IAS 8) допускает следующую ситуацию: «Когда практически невозможно определить относящиеся к конкретному периоду аспекты воздействия изменения учетной политики на сравнительную информацию, охватывающую один или более представленных в отчетности предшествующих периодов, организация обязана применить новую учетную политику к балансовым стоимостям активов и обязательств по состоянию на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное применение является практически возможным, что может оказаться текущим периодом, и обязана провести соответствующую корректировку входящего сальдо каждого затронутого компонента собственного капитала за этот период».

Организация должна раскрывать сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, до той степени, до которой это практически возможно.

Отражение корректировок в отчетности при применении ретроспективного метода

В ПБУ 1/2008 установлен общий порядок отражения последствий изменения учетной политики. Однако в нем не сказано, в какой форме следует раскрывать последствия перехода на новый метод учета. Более подробно порядок раскрытия корректировок в отчетности приведен в п. 1 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н. Напомним, в нем сказано, что «при формировании бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации... Такое раскрытие может быть осуществлено организацией путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку».

Таким образом, если организация решит придерживаться типовых форм отчетности, то изменения затронут показатели, начиная с первой промежуточной бухгалтерской отчетности за год, в котором введено изменение (формы № 1 и № 2³), и заканчивая показателями отчетности годовой бухгалтерской отчетности (формы № 3 и № 5³). При этом:

- в бухгалтерском балансе (форма № 1) за I квартал года, в котором введено изменение, должны быть изменены показатели в графе «На начало года» таким образом, как будто измененный способ учета применялся с момента возникновения соответствующих фактов хозяйственной деятельности (например, уменьшение данных по строкам 216, 470 и увеличение данных по строкам 110, 120, 240);

- в отчете о прибылях и убытках (форма № 2) показатели за год, в котором введено изменение, формируются уже с учетом изменения учетной политики. Следовательно, для сопоставимости данных необходимо скорректировать показатели за аналогичный период предыдущего года так, как будто измененный способ учета применялся с момента возникновения соответствующих фактов хозяйственной деятельности;

- в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5) показатели за год, в котором введено изменение учетной политики, формируются уже с учетом этого изменения. Значит, для сопоставимости данных необходимо скорректировать показатели:

- на начало года, в котором введено изменение,
- на начало предыдущего года,
- за аналогичный период предыдущего года так, как будто измененный способ учета применялся с момента возникновения соответствующих фактов хозяйственной деятельности.

В отношении технической стороны проведения корректировок в бухгалтерском учете в межотчетный период отметим следующее. Анализ нормативных актов позволяет сделать вывод, что для представления сопоставимых данных в отчетности организации необходимо делать развернутый (по годам) пересчет показателей.

³ Формы бухгалтерской отчетности утверждены приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н.