

Требования к учетной политике по МСФО

Кузнецова Н. В., Мирзоян Г. Н.

Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина
(Россия, Краснодар)

kuznetsovaNV.2016@yandex.ru, gaya098@mail.ru

Ключевые слова: учетная политика, МСФО, перспективное применение, ретроспективное применение, резервы, амортизация, оценка, информация, финансовая отчетность, бухгалтерский учет, капитал, Отчет о финансовом положении.

ՖՀՄՄ-ի նկատմամբ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականության պահանջները

Կուզնեցովա Ն. Վ., Միրզոյան Գ. Ն.

Ի. Տ. Տրուբիլինի անվան Կուբանի պետական ագրարային համալսարան
(Ռուսաստան, Կրասնոդար)

kuznetsovaNV.2016@yandex.ru, gaya098@mail.ru

Ամփոփում: միջազգային ստանդարտներին համապատասխան ֆինանսական հաշվետվությունների հետ կապված հարցեր քննվում են ՖՀՄՄ (IAS) 8 "հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, փոփոխություններ հաշվարկային հաշվապահական հաշվառման գնահատումներում և սխալներ", ըստ որի, հաշվի քաղաքականությունը, դրանք կոնկրետ ընթացակարգեր են, ընդունված պայմաններ, գործնական մոտեցումներ, կիրառվող կազմակերպման նախապատրաստման եւ ներկայացման ֆինանսական հաշվետվություններ.: Տվյալ հոդվածում քննարկված են հիմնական կանոնակարգման ՖՀՄՄ նկատմամբ հաշվառման քաղաքականության կազմակերպությունները:

Վճռորոշ բառեր՝ հաշվապահական հաշվառման քաղաքականություն, ՖՀՄՄ-ներ, հեռանկարային կիրառում, հետադարձ կիրառում, գնահատում, տեղեկատվություն, ֆինանսական հաշվետվություններ, հաշվապահական հաշվեկշիռ, ֆինանսական հաշվետվություն:

Requirements to the accounting policy according to IFRS

Kuznetsova N. In, Mirzoyan G. N.

Kuban state agrarian University named after I. T. Trubilin (Russia, Krasnodar)

kuznetsovaNV.2016@yandex.ru, gaya098@mail.ru

Abstract: In accordance with International Financial Reporting Standards, issues related to the choice of accounting policies are addressed in IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, according to which accounting policies are specific procedures, generally accepted conditions, practical approaches used by the organization in the preparation and presentation of financial statements. Most international standards provide users at their discretion with a range of alternative ways to reflect the facts of economic life in the accounting, grouping and evaluation of reporting elements. In this article, the main regulations of IFRS regarding the accounting policies of the organization are considered.

Keywords: accounting policy, IFRS, prospective application, retrospective application, reserves, depreciation, valuation, information, financial reporting, accounting, capital, Statement of financial position.

Основным стандартом, содержащим регламентации по формированию учетной политики в системе МСФО, является IAS 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибках», в соответствии с которым учетная политика – конкретные принципы, основы, общепринятые условия правила практические подходы, применяемые организацией при подготовке и представлении финансовой отчетности.

В соответствии с IAS 8 организация должна выбрать и применять учетную политику последовательно для аналогичных операций, прочих событий и условий, если только какой-либо стандарт специально не требует или не разрешает деление статьей по категориям, для которых может быть уместна политика.

Изменения в учетную политику вносятся, в следующих случаях:

- повысит содержательность финансовой отчетности в части надежной и уместной информации о влиянии операций, прочих событий на финансовое положение организации.

- требуется каким-либо МСФО.

Если организация меняет учетную политику при первоначальном применении какого-либо МСФО, или добровольно меняет учетную политику, она должна применять данное изменение ретроспективно.

Ретроспективное применение изменения в учетной политике заключается в применении новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта учетная политика применялась всегда. При ретроспективном применении изменения в учетной политике организация должна скорректировать остаток на начало периода каждого затронутого данным изменением компонента собственного капитала для самого раннего из представленных предыдущих периодов.

Стандарт содержит и ограничения на ретроспективное применение изменения в учетной политике. Исключениями являются случаи, когда практически не возможно определить влияние указанного изменения применительно к определенному периоду либо его кумулятивное влияние. Применение какого-либо требования считается практически не осуществимым, когда организация, приложив все разумные усилия для его применения, не может этого сделать.

Для определенного предыдущего периода ретроспективное применение изменения в учетной политике является практически не осуществимыми, если:

– эффект от него не может быть определен;

– оно требует допущений о том, каковы были бы намерения руководства в указанном периоде;

– оно требует значительных количественных оценок и невозможно объективно отличить информацию об указанных оценках, которая свидетельствует об обстоятельствах, существовавших на дату (даты), на которую (которые) эти суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты, и была бы доступной в то время, когда финансовая отчетность за указанный предыдущий период была одобрена к выпуску, от другой информации.

Если практически не осуществимо определить влияние изменения в учетной политике применительно к определенному периоду на сравнительную информацию за один или более из представленных предыдущих периодов, организация должна применять новую учетную политику к балансовой стоимости активов и обязательств по состоянию на начало самого раннего периода, для которого ретроспективное

применение практически осуществимо и который может являться текущим периодом, и сделать соответствующую корректировку остатка на начало периода каждого затронутого изменением компонента собственного капитала для данного периода.

Если практически не осуществимо определить на начало текущего периода кумулятивное влияние от применения новой учетной политики ко всем предыдущим периодам, организация должна скорректировать сравнительную информацию для того, чтобы применить новую учетную политику перспективно с самой ранней даты, с которой применение практически осуществимо.

В соответствии с IAS 8 перспективное применение изменения в учетной политике - это применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, с которой учетная политика изменена.

Если организация применяет новую учетную политику ретроспективно, она применяет ее к сравнительной информации за предыдущие периоды на столько периодов назад, на сколько это практически осуществимо. Ретроспективное применение по отношению к предыдущему периоду считается практически не осуществимым, если определение кумулятивного влияния на суммы в Отчете о финансовом положении как на начало, так и на конец периода не является практически осуществимым. Сумма соответствующей корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным в финансовой отчетности, относится на остаток на начало периода каждого затронутого изменением компонента собственного капитала самого раннего из представленных предыдущих периодов. Обычно корректируется нераспределенная прибыль. Однако корректировка может относиться и на иной компонент собственного капитала.

Если ретроспективное применение организацией новой учетной политики практически не осуществимо в связи с тем, что она не может определить кумулятивное влияние ее применения на все предыдущие периоды, организация применяет новую учетную политику перспективно с начала самого раннего периода, для которого применение практически осуществимо.

Таким образом, организация не учитывает возникшую до этой даты часть кумулятивной корректировки активов, обязательств и собственного капитала. Изменение учетной политики разрешено, даже если перспективное применение данной политики для любого из предыдущих периодов практически не осуществимо.

IAS 8 содержит следующее руководство относительно того, когда применение новой учетной политики к одному или более предыдущим периодам является практически не осуществимым. В некоторых обстоятельствах практически не осуществимо произвести корректировку сравнительной информации за один или более предыдущих периодов для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, данные могли быть собраны в предыдущем периоде (предыдущих периодах) таким образом, чтобы было возможно ретроспективное применение новой учетной политики (включая ее перспективное применение к предыдущим периодам) или ретроспективное исправление предыдущих периодов.

При применении учетной политики к элементам финансовой (бухгалтерской) отчетности, признанным или раскрытым в отношении операций, прочих событий или условий, нередко бывает необходимо выполнять расчетные оценки, которые могут быть получены после отчетного периода.

Выполнение расчетных оценок потенциально более затруднительно при ретроспективном применении учетной политики в связи с более длительным временем.

Однако цель расчетных оценок, относящихся к предыдущим периодам, остается такой же, что и для расчетных оценок, выполненных в текущем периоде, а именно отражение в расчетной оценке обстоятельств, которые существовали на момент возникновения операции, прочего события или условия.

Таким образом, ретроспективное применение новой учетной политики требует отличать информацию, которая подтверждает обстоятельства, существовавшие на дату (даты) возникновения операции, прочего события или условия, и была бы доступной в то время, когда финансовая отчетность за указанный предыдущий период была одобрена к выпуску, от другой информации. Если ретроспективное применение потребует проведения существенной расчетной оценки, для которой невозможно различить эти два вида информации, то применение новой учетной политики ретроспективно практически неосуществимо.

Для некоторых видов расчетных оценок (например, оценка по справедливой стоимости, для которой используются значительные ненаблюдаемые исходные данные) практически неосуществимо провести различие между этими видами информации.

Появившаяся позднее информация не должна использоваться при применении новой учетной политики для определения допущений о

том, каковы могли бы быть намерения руководства в предыдущем периоде, или при определении сумм, признанных, оцененных или раскрытых в предыдущем периоде. Тот факт, что при внесении изменений в сравнительную информацию, представленную за предыдущие периоды, нередко требуются существенные расчетные оценки, не препятствует надежным корректировкам сравнительной информации.

Если первоначальное применение какого-либо МСФО оказывает влияние на текущий или любой предыдущий периоды, оказывало бы влияние, но сумму корректировки практически не осуществимо определить, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, организация должна раскрыть:

- название данного стандарта
- тот факт, что изменения в учетной политике проводятся в соответствии с переходными положениями указанного стандарта (в тех случаях, когда это применимо)
- характер изменения в учетной политике
- описание переходных положений (в тех случаях, когда это применимо)
- переходные положения, которые могут оказать влияние на будущие периоды (в тех случаях, когда это применимо)
- для текущего и для каждого из представленных предыдущих периодов (насколько это практически осуществимо) сумму корректировки для:

1. каждой затронутой статьи финансовой отчетности;

2. базовой и разводненной прибыли на акцию, если IAS 33 "Прибыль на акцию" применяется к организации;

- сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным (насколько это практически осуществимо);

- обстоятельства, которые привели к наличию условия, при котором ретроспективное применение практически не осуществимо для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, и описание того, как и с какого момента применялось данное изменение в учетной политике. [3]

Отметим, что повторения раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

Если добровольное изменение в учетной политике оказывает влияние на текущий или любой предыдущий периоды, оказывало бы влияние на данный период, но сумму корректировки практически не осуществимо определить, или могло бы оказать влияние на будущие периоды, то организация должна раскрыть:

- характер изменения в учетной политике;
- причины, по которым применение новой учетной политики обеспечивает надежную и более уместную информацию;

- для текущего и каждого из представленных предыдущих периодов, насколько это практически осуществимо, - сумму корректировки для:

- каждой затронутой статьи финансовой отчетности;

- базовой и разводненной прибыли на акцию, если IAS 33 применяется к организации;

- сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным (насколько это практически осуществимо);

- обстоятельства, которые привели к наличию условия, при котором ретроспективное применение практически не осуществимо для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, и описание того, как и с какого момента применялось данное изменение в учетной политике. [2]

Повторения раскрытия этой информации в финансовой отчетности последующих периодов не требуется.

Основные наиболее распространенные способы учета, закрепляемые российскими организациями в учетной политике при составлении финансовой отчетности по МСФО следующие:

- линейный метод начисления амортизации ОС;

- линейный метод расчета амортизации НМА;

- линейный метод начисления амортизации инвестиционной недвижимости (при выборе модели учета по первоначальной стоимости для оценки после признания данных активов);

- проведение переоценки ОС;

- формирование резерва под обесценение активов

- создание резерва под обесценение финансовых вложений;

- метод средневзвешенной стоимости для оценки запасов

- расчет справедливой стоимости

- классификация в качестве эквивалентных денежных средств высоколиквидных финансовых вложений с первоначальным сроком погашения по договору не более трех месяцев;

- прочее. [1]

При формировании учетной политики многие организации включают в нее не только выб-

ранные способы ведения учета по МСФО, но и значительную часть регламентаций международных стандартов, не являющихся предметом выбора организации. В результате учетная политика становится слишком объемной и пользователям приходится тратить достаточно много времени, чтобы найти в ней необходимые им способы ведения учета, выбранные организацией, и, следовательно, это не целесообразно.

Список литературы

1. Об утверждении положения о признании Международных стандартов Финансовой Отчетности и разъяснении Международных стандартов Финансовой Отчетности для применения на территории РФ: Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 г. № 107 [Электронный ресурс] // Консультант Плюс. URL: <http://base.consultant.ru> [Ob unvertjenii polozeniya o priznanii Mejdunarodnyx standartov Finansovoy Otchytlosti b pazyasnenii Mejdunarodny standarty Finansovoy Otchytlosti dlya primeneniya na territorii PF: Postanovlenie Pravitelstva PF ot 25.02.2011g. # 107 // Konsultant Plyus. URL: <http://base.consultant.ru>

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»: приказ Минфина РФ № 217н от 28.12.2015 г. «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений, приказов) Министерства финансов Российской Федерации»: зарегистрировано в Минюсте России 02.02.2016 № 40940. - Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс». [Mejdunarodnyx standartov Finansovoy Otchytlosti (IAS) 8 «Uchotnaya politika? Ozmeneniya v buxgalterskix ocenках i oshibках»: Prikaz Minfina PF № 217 N ot 28.12.2015 g. «O vnesenii v deystvie Mejdunarodnyx standartov Finansovoy Otchytlosti na territorii PF i o priznanii ustarevshim silu nekotoryx prikazov (otdelnyx polozeniy, prilazov) Ministerstva finansov Possiyskoy Federacii»: zaregistrirvano v Minyuste Possii 02/02/2016 № 40940. Dostup iz sprav.-pravovoy sistemy «Konsultant Plyus».

3. Дружиловская, Т.Ю., Коршунова, Т.Н. Методика формирования учетной политики на основе профессионального суждения бухгалтера МСФО // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 24. - С. 2–15. [Drujilovskaya, T.Y., Korshunova, T.N. Metodika formirovaniya uchotnoy politiki na osnovе professionalnogo sujddeniya buxgaltera MSFO // Mejdunarodny buxgalterskiy uchot. - 2014. - № 24. - С. 2–15.]