ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Национальные стандарты учета и отчетности

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА И ОЦЕНОЧНЫЕ ЗНАЧЕНИЯ: ПОРЯДОК ОТРАЖЕНИЯ ИЗМЕНЕНИЙ В ОТЧЕТНОСТИ ПО РПБУ И МСФО*

Гульнара Ильсуровна АЛЕКСЕЕВА

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета в финансово-кредитных и некоммерческих организациях, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
Москва, Российская Федерация
consulting777@mail.ru

История статьи:
Принята 05.08.2015
Одобрена 14.08.2015

УДК 657.1
JEL: M41

Ключевые слова: учетная политика, оценочные значения, бухгалтерская (финансовая) отчетность, МСФО

Аннотация

Предмет. Предметом исследования является отражение последствий изменения учетной политики и оценочных значений в отчетности организаций в соответствии с требованиями российских правил и международных стандартов.

Цели. Изучение российских правил и требований международных стандартов по отражению в отчетности последствий изменения учетной политики и оценочных значений.

Методология. В настоящей работе с помощью теоретических и практических методов проведено сравнение регламентаций российских и международных стандартов, а также представлен критический анализ различных научных точек зрения в отношении подходов к отражению последствий изменения учетной политики организаций.

Результаты. В результате критического анализа российских нормативных документов по бухгалтерскому учету представлены аргументированные выводы об отсутствии в них исчерпывающих регламентаций в отношении отражения последствий изменения учетной политики организаций. Обосновано, что наибольшие проблемы связаны с методикой ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики. На основе критического анализа рассмотренных научных точек зрения систематизированы сходства и различия подходов к отражению последствий изменения учетной политики в современной научной литературе.

Выводы. Сделан вывод о наличии существенных различий в регламентациях отражения последствий изменения учетной политики организаций в Российских стандартах бухгалтерского учета (РСБУ) и Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), обоснованы предложения по внесению в действующие российские нормативные документы редакций, связанных с определением понятий «оценочное значение» и «изменение учетной политики», описанием порядка осуществления ретроспективного подхода при отражении последствий изменения учетной политики по аналогии с правилами МСФО, и необходимости разработки методических рекомендаций по ретроспективному отражению последствий изменения учетной политики.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Порядок формирования учетной политики, отражения в отчетности ее изменений и изменений оценочных значений регламентируется в российской практике Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) и Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), а в международной – Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

В соответствии с ПБУ 1/2008 учетная политика – это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового

* Статья публикуется по материалам журнала «Международный бухгалтерский учет». 2015. № 28.

обобщения фактов хозяйственной деятельности[1].

Согласно п. 2 ПБУ 1/2008 к способам ведения бухгалтерского учета относятся:

– способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности;

– способы погашения стоимости активов;

– способы организации документооборота;

– способы инвентаризации;

– способы применения счетов бухгалтерского учета;

– способы организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

При формировании учетной политики по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых российским законодательством и нормативно-правовыми актами по бухгалтерскому учету. В тех случаях, когда по конкретному вопросу в нормативно-правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, при формировании учетной политики организация разрабатывает соответствующий способ исходя из требований ПБУ 1/2008 и других положений по бухгалтерскому учету, а также МСФО.

Определение понятия «оценочное значение» впервые «в нашей стране появилось в правилах (стандартах) аудиторской деятельности»[2]. Согласно п. 3 Правила (стандарта) № 21 «Особенности аудита оценочных значений»[3], оценочными значениями являются приблизительно определенные или расчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения. Введение в действие ПБУ 21/2008 не внесло изменений в содержание рассматриваемого понятия[4].

Виды оценочных значений даны в ПБУ 21/2008 и Правиле (стандарте) № 21 «Особенности аудита оценочных значений» (рис. 1).

На рисунке показано, что в Правиле (стандарте) № 21 «Особенности аудита оценочных значений» представлен более широкий перечень оценочных значений, что позволяет упростить их классификацию.

Пример. Способ начисления амортизации основных средств и нематериальных активов является элементом учетной политики компании, а срок полезного использования основных средств и нематериальных активов – это оценочное значение, требующее регулярного пересмотра и при необходимости уточнения. «Переоценка – изменение не учетной политики, а оценочного значения (пп. 2 и 3 ПБУ 21/2008). Это касается не только ОС, но и НМА» [1].

Оценочные значения рассчитываются, как правило, в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем, поэтому требуют профессионального суждения.

Во многих случаях оценочные значения рассчитываются с помощью формул и коэффициентов (например, нормы амортизационных отчислений для группы основных средств, представленных в постановлении Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные

[1] Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008): приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

[2] *Мизиковский Е.А., Штефан М.А.* Информация об изменениях в оценочных значениях: правила признания и раскрытия. URL: http://www.hse.ru/data/2012/09/21/1245602076/Оценочные%20значения.pdf

[3] Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений»: утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

[4] Там же.

группы»)[5]. В таких случаях следует периодически пересматривать формулы и коэффициенты, например путем переоценки оставшегося срока полезного использования актива.

В международной практике оценочные значения именуются расчетными (бухгалтерскими) оценками. В Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» указано, что в результате неопределенностей, свойственных хозяйственной деятельности, многие статьи финансовой отчетности не могут быть оценены точно, их рассчитывают приблизительно[6]. Расчетная оценка предполагает суждения, основывающиеся на самой свежей, доступной и надежной информации. Сопоставленные понятия учетной политики и оценочных значений, используемых в РПБУ и МСФО, представлены в табл. 1

На основании сведений, представленных в табл. 1, можно сделать следующие выводы:

– название категории «учетная политика» как в российской, так и в международной практике совпадает, при этом в РПБУ, в отличие от МСФО, раскрыт состав способов ведения бухгалтерского учета;

– названия оценочных значений в РПБУ и МСФО различны;

– как и в РПБУ, так и в МСФО определения оценочных значений (бухгалтерских оценок) не дано.

Автор полагает целесообразным внесение в нормативный документ определение оценочного значения.

В соответствии с п. 10 ПБУ 1/2008 изменение учетной политики организации возможно в случае [2, 3]:

– изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

– разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

– существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Не является изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, отличных по существу от фактов, имевших место ранее, или возникших впервые в деятельности организации [4].

В соответствии с п. 14 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» изменения в учетную политику вносят только тогда, когда такое изменение[7]:

– требуется каким-либо МСФО;

– приведет к тому, что финансовая отчетность будет предоставлять надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или движение денежных средств предприятия.

[5] О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

[6] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (с изменениями и дополнениями): введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

[7] Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н.

Не является изменением в учетной политике[8]:

– применение учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, отличающихся по своей сущности от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место;

– применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели места или были несущественными.

Таким образом, анализ РПБУ и МСФО свидетельствует о следующем:

– определение понятия «изменение учетной политики» отсутствует;

– полное единство трактовки условий изменения в учетной политике отсутствует;

– международные стандарты требуют внесения изменений в учетную политику в случаях, указанных в Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», а РПБУ лишь указывает на то, что «...изменение учетной политики организации может производиться в случаях...»[9], т.е. в соответствии с ПБУ 21/2008 организация может и не производить изменения учетной политики в тех случаях, которые указаны в документе;

– в отличие от МСФО в РПБУ установлены временные рамки внесения изменений в учетную политику[10].

На взгляд автора, следует внести в нормативный документ определение понятия «изменение учетной политики» и требования внесения изменений в учетную политику в случаях, указанных в документе (по аналогии с МСФО).

Изменение оценочного значения, как указано в ПБУ 21/2008[11], – это корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств. При этом выбор другого способа оценки активов и обязательств не признается изменением оценочного значения, а является изменением учетной политики [5].

Если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения, то для целей бухгалтерской отчетности оно признается изменением оценочного значения.

В соответствии с п. 5 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» изменение в бухгалтерской оценке – это корректировка балансовой стоимости актива (обязательства), или суммы периодического потребления актива, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами.

Из п. 34 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» следует, что расчетная (бухгалтерская) оценка может требовать пересмотра в случаях, когда:

– изменяются обстоятельства, на которых она основывалась;

– появляется новая информация либо накапливается опыт.

По своей природе пересмотр расчетной оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не считается корректировкой допущенной ранее ошибки, а является лишь уточнением показателя.

В соответствии с ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики оцениваются

[8] Там же.

[9] Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

[10] Там же.

[11] Там же.

в случае, когда они оказали или способны оказать существенное влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность компании.

Отражение последствий изменений учетной политики возможно с применением перспективного и ретроспективного подхода [6, 7].

Перспективный подход применим в следующих случаях:

– 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 отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа;

– когда нормативным актом, в связи с принятием которого производится изменение, предусмотрен перспективный метод, что следует из норм п. 14 ПБУ 1/2008;

– при отражении последствий изменения учетной политики субъектами малого предпринимательства, кроме эмитентов публично размещаемых ценных бумаг (за исключением случаев, когда иной порядок установлен законодательством РФ или нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету) в соответствии с п. 15.1 ПБУ 1/2008.

Перспективный подход не предполагает корректировок бухгалтерской (финансовой) отчетности. Измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется только в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа.

Согласно п. 14 ПБУ 1/2008 последствия изменения учетной политики в результате изменения законодательства или нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим актом. Если же порядок не установлен, то ретроспективно необходимо произвести пересчет тех данных бухгалтерской отчетности за прошлые годы, которые затронуло внесенное изменение.

При *ретроспективном методе* отражения последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности (сделок, событий, операций) данного вида. В Международном стандарте финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» под ретроспективным применением понимается такое применение новой учетной политики, которое имело бы место, если бы эта учетная политика использовалась в прошлом всегда.

В соответствии с абз. 2 п. 15 ПБУ 1/2008 ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период[12].

Здесь следует отметить, что на этот счет среди специалистов сложилось разное мнение (табл. 2).

Так, Т.Ю. Дружиловская считает, что «целесообразно осуществлять корректировку сальдо всех претерпевающих изменение счетов, формирующих статьи баланса, не затрагивая при этом только тех промежуточных счетов, информация по которым не попадает в статьи отчетности (например, сч. 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и т.д.). Исключение должны составлять сч. 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки», использование которых рекомендуется для удобства

[12] Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

корректировки показателей отчета о финансовых результатах.

На указанных счетах следует отразить те изменения в доходах и расходах, которые должны быть признаны в соответствующем отчетном периоде. После выполнения всех необходимых корректировок указанные счета необходимо закрыть в корреспонденции со сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» для обеспечения корректировки показателя финансового результата отчетного периода в балансе»[13].

Пример 1. При пересмотре способа амортизации основных средств изменение величины начисленной амортизации за предшествующий период должно повлиять не только на остаточную стоимость основных средств в отчетности, но и на величину незавершенного производства, остатка готовой продукции, себестоимости проданной готовой продукции и величину финансового результата. Аналогичная ситуация складывается при пересмотре способа оценки материалов при их выбытии. Здесь возникает вопрос о возможности скорректировать все эти величины в корреспонденции с нераспределенной прибылью (непокрытым убытком).

По мнению автора, оптимальным вариантом ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики является методика, предложенная Т.Ю. Дружиловской.

В отличие от РПБУ согласно Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» при осуществлении ретроспективного подхода сумма корректировки, относящейся к предшествующим периодам, относится на начальное сальдо каждого затронутого изменением компонента капитала в самом раннем из представленных периодов. При этом «обычно корректируется нераспределенная прибыль», «однако корректировка может относиться и на иной компонент капитала»[14]. Кроме этого, может корректироваться «любая другая информация о предыдущих периодах»[15].

На взгляд автора, было бы целесообразно:

– внести редакцию в действующий российский нормативный документ, указав порядок осуществления ретроспективного подхода по аналогии с правилами МСФО;

– разработать методические рекомендации по ретроспективному отражению последствий изменения учетной политики.

Изменение оценочного значения в соответствии с п. 4 ПБУ 21/2008 подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно) [12]:

– периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;

– периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

Пример 2. Информация об изменении рыночной стоимости материалов (комплектующих), хранящихся на складе предприятия согласно требованиям рациональности и осмотрительности ведения бухгалтерского учета требует оценки необходимости создания данного резерва. В случае снижения стоимости материалов создается резерв под снижение стоимости материальных ценностей, что влияет на

[13] *Дружиловская Т.Ю., Коршунова Т.Н.* Методика учета и отражения в отчетности изменений в учетной политике // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 48. С. 24–35.

[14] Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений»: утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

[15] Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений»: утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

данные отчетного периода. Изменение же срока полезного использования объекта основных средств влияет на расходы на амортизацию в текущем периоде и в каждом будущем периоде оставшегося срока полезного использования актива.

Таким образом, изменение в бухгалтерской оценке может влиять только на прибыль или убыток текущего периода или текущего и будущих периодов.

В соответствии со ст. 5 ПБУ 21/2008 изменение оценочного значения, влияющее на величину капитала, подлежит признанию путем корректировки статьи капитала в отчетности.

В МСФО наблюдается аналогия. В соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» влияние изменения бухгалтерской оценки должно быть признано перспективно посредством включения в прибыль или убыток:

– периода, когда изменение имело место, если оно влияет только на данный период (например, изменение расчетной оценки суммы безнадежных долгов влияет на прибыль или убыток только текущего периода и поэтому признается в текущем периоде);

– периода, когда изменение имело место, и будущих периодов, если оно влияет как на этот, так и на будущие периоды (например, изменение расчетного срока полезного использования или предполагаемой схемы потребления экономических выгод, заключенных в амортизируемом активе, влияет на расходы на амортизацию в текущем периоде и в каждом будущем периоде оставшегося срока полезного использования актива).

Согласно п. 37 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в той степени, в какой изменения в бухгалтерских оценках служат причиной изменений в активах и обязательствах или имеют отношение к статье капитала, изменения в бухгалтерских оценках должны признаваться путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи капитала в периоде изменения[16].

Подытоживая сказанное, можно сформулировать следующие выводы:

– необходимо внести в нормативные документы редакции, связанные с определением понятий «оценочное значение» и «изменение учетной политики», указав порядок осуществления ретроспективного подхода при отражении последствий изменения учетной политики по аналогии с правилами МСФО;

– разработать методические рекомендации по ретроспективному отражению последствий изменения учетной политики.

[16] Там же.

Таблица 1

Сопоставление понятий учетной политики и оценочных значений, используемых в РПБУ и МСФО

Table 1

Comparing the concepts of accounting policy and estimates used in RAS and IFRS

Критерий	РПБУ	МСФО
Понятие	Учетная политика	Учетная политика
	Оценочные значения	Бухгалтерские оценки
Определение	Принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета	Конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности
Состав	Способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности. Способы погашения стоимости активов. Способы организации документооборота. Способы инвентаризации. Способы применения счетов бухгалтерского учета. Способы организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации	–
	Величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов. Сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов. Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов. Другие аналогичные показатели	Расчетные оценки: – безнадежных долгов; – устаревания запасов; – справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств; – сроков полезного использования или ожидаемой схемы потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемых активах; – гарантийных обязательств

Источник: составлено автором

Source: Authoring

Таблица 2

Сопоставление взгляда специалистов на порядок ретроспективного отражения последствий изменения учетной политики

Table 2

Comparing the specialists' opinion on retrospective accounting for implications of changes in accounting policy

Специалист	Мнение
В.И. Авдеев	При ретроспективном способе необходимы корректировки значений «показателей бухгалтерского учета и отчетности» [10]
А.М. Лопатина	«Формировать бухгалтерские проводки на суммы корректировок не нужно, необходимо изменить лишь показатели по статьям бухгалтерской отчетности с отнесением разниц на статью «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (для того, чтобы уравновесить баланс)» 11]
О.А. Краснoперова	Необходимо использование «корреспондирующих счетов бухгалтерского учета» и «оформление соответствующих бухгалтерских проводок» [12]
Л.И. Куликова	«При ретроспективном изменении учетной политики корректируются значения показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала, которые связаны со статьей «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [2]
О.А. Курбангалеева	«Никаких записей в бухгалтерском учете делать не следует» [1]
А.А. Соколов, И.П. Забродин	«…текущие операции по увеличению и уменьшению нераспределенной прибыли рекомендуем учитывать на отдельном субсчете, чтобы отделить полученный

	финансовый результат (как цель деятельности организации) от различных корректировок, во многом носящих субъективно-оценочный характер: Д-т сч. 84, субсчет 2 «Текущие изменения (корректировки) нераспределенной прибыли» К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов» и др. (отражение текущего уменьшения прибыли при исправлении ошибок бухгалтерской отчетности, отражение изменений учетной политики и др.); Д-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов», 83 «Добавочный капитал» и др. К-т сч. 84, субсчет 2 «Текущие изменения (корректировки) нераспределенной прибыли» (отражение текущего увеличения прибыли при исправлении ошибок бухгалтерской отчетности, отражение изменений учетной политики, списание дооценки по выбывающим объектам основных средств и др. Разделив таким образом нераспределенную прибыль по соответствующим счетам, авторы, с одной стороны, обособили фактически достигнутый финансовый результат от его текущих корректировок, а с другой – в определенной мере приблизили показатель нераспределенной прибыли отчетного года к динамике показателей денежных статей формирования прибыли, поскольку текущие корректировки прибыли никак не соотносятся с денежными потоками экономического субъекта*
И.П. Шкарева	Без соответствующих записей на счетах бухгалтерского учета корректировка бухгалтерской отчетности «противоречит самой сути бухгалтерского учета»**
И.В. Хобачева	«Что касается изменений, непосредственно влияющих на величину капитала организации, неясно, какие конкретные хозяйственные операции имеются в виду … На размер нераспределенной прибыли может влиять практически любой производственный или экономический фактор. Однако проведение оценки хозяйственных операций на величину нераспределенной прибыли отчетного года представляется достаточно сложным. Поэтому такие оценочные значения можно расценивать как весьма условные» [13]

Примечание:
**Соколов А.А., Забродин И.П.* Обоснование направлений развития учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 30. С. 8–15.

***Шкарева И.П.* Учетная политика организации и последствия ее изменения // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 30. С. 8–15.

Источник: составлено автором

Note:
***Sokolov A.A., Zabrodin I.P. [Underpinning the development areas of accounting for retained earnings (uncovered loss)]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, no. 30, pp. 8–15. (In Russ.)

****Shkareva I.P. [Accounting policy of the organization and implications of its change]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, no. 30, pp. 8–15. (In Russ.)

Source: Authoring

Рисунок 1

Виды оценочных значений в бухгалтерском учете и аудите

Figure 1

Types of estimates in accounting and auditing

ПБУ 21/2008	Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений»
Величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов. Сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов. Оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов. Другие аналогичные показатели	Оценочные резервы. Амортизационные отчисления. Начисленные доходы. Отложенные налоговые активы и обязательства. Резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности. Убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров

Источник: составлено автором

Source: Authoring

Список литературы

1. *Курбангалеева О.А*. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008) // Советник бухгалтера. 2009. № 1. С. 23–27.

2. *Куликова Л.И.* Последствия изменения учетной политики // Бухучет в строительных организациях. 2012. № 10. С. 31–38.

3. *Диркова Е*. Нюансы годовой бухгалтерской отчетности: ежегодные рекомендации от Минфина России // Практическая бухгалтерия. 2014. № 5. С. 13–19.

4. *Гусев А*. Учетная политика 2015. Изменение учетной политики организации для целей бухгалтерского учета. URL: http://www.audar-press.ru/korrektiruem-uchetnuyu-politiku.

5. *Ксенофонтова В*. Актуализация учетной политики на 2014 год // Налоговый вестник. 2013. № 12. С. 12–16.

6. *Кравченко С.А*. Дополняем учетную политику на 2014 год // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 1. С. 34–40.

7. *Аврова И*. Изменения оценочных значений. Новое ПБУ 21/2008 // Бухгалтерия и кадры. 2008. № 12. С. 10–15.

8. *Саляева Д.Т*. Изменения оценочных значений // Учет в строительстве. 2009. № 3. С. 40–45.

9. *Кравченко С.А*. Что вы знаете об оценочных значениях // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 10. С. 35–39.

10. *Авдеев В.И*. Изменение и дополнение учетной политики // Аудит и налогообложение. 2014. № 1. С. 7–11.

11. *Лопатина А.М*. Дополнение, изменение и раскрытие учетной политики // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. 2014. № 11. С. 15–23.

12. *Красноперова О.А*. Учетная политика организаций на 2011 год. М.: ГроссМедиа, 2011. 552 с.

13. *Хобачева И.В*. Изменения оценочных значений (ПБУ 21/2008) // Наш бухгалтер. 2011. № 9. С. 32–36. URL: http://www.nashbuh.ru/pbu/pbu_21.doc.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

National Standards of Accounting and Reporting

ACCOUNTING POLICIES AND ESTIMATES: A PROCEDURE FOR REPORTING CHANGES IN RAS AND IFRS FINANCIAL STATEMENTS

Gul'nara I. ALEKSEEVA

Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
consulting777@mail.ru

Article history:
Received 5 August 2015
Accepted 14 August 2015

JEL classification: M41

Keywords: accounting policies, accounting estimates, financial statements, reporting, IFRS

Abstract

Subject The subject of the study is recording the effects of changes in accounting policies and estimates in financial statements of organizations as required by the Russian Accounting Standards and International Financial Reporting Standards.

Objectives The objective is to study the Russian rules and requirements of International Financial Reporting Standards relating to reporting the implications of changes in accounting policies and accounting estimates.

Methods I applied theoretical and practical methods to compare the regulations of RAS and IFRS, and the critical analysis of various scientific opinions on approaches to reporting the effects of changes in accounting policies and accounting estimates of organizations.

Results The analysis of the Russian statutory documents presents a substantiated conclusion on the lack of comprehensive regulations on reporting the implications of changes in accounting policies of organizations. The biggest problems relate to the retrospective recording technique. Based on the critical analysis of the considered scientific points of view, I systematized the similarities and differences of relevant approaches that exist in the modern scientific literature.

Conclusions and Relevance There are significant differences in regulations on reporting the effects of changes in accounting policies under RAS and IFRS. The study substantiates proposals on amendments to Russian statutory documents, including the definition of the concepts of estimated value and change in accounting policy, the description of the retrospective approach as prescribed by IFRS rules, and the need for developing relevant methodological recommendations.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2015

Acknowledgments

The article is adapted from the *International Accounting* journal, 2015, no. 28(370).

References

1. Kurbangaleeva O.A. [Accounting policy of the Organization (RAS 1/2008)]. *Sovetnik bukhgaltera = Accountant's Adviser*, 2009, no. 1, pp. 23–27. (In Russ.)
2. Kulikova L.I. [Effects of changes in accounting policies]. *Bukhuchet v stroitel'nykh organizatsiyakh = Accounting in Construction Organizations*, 2012, no. 10, pp. 31–38. (In Russ.)
3. Dirkova E. [Nuances of annual financial statements: annual recommendations of the Ministry of Finance of the Russian Federation]. *Prakticheskaya bukhgalteriya = Practical Accounting*, 2014, no. 5, pp. 13–19. (In Russ.)
4. Gusev A. *Uchetnaya politika 2015. Izmenenie uchetnoi politiki organizatsii dlya tselei bukhgalterskogo ucheta* [The 2015 Accounting policy. Change in accounting policy for accounting purposes]. Available at: http://www.audar-press.ru/korrektiruem-uchetnuyu-politiku. (In Russ.)
5. Ksenofontova V. [Updating the accounting policy for 2014]. *Nalogovyi vestnik = Tax Bulletin*, 2013, no. 12, pp. 12–16. (In Russ.)

6. Kravchenko S.A. [Complementing the accounting policy for 2014]. *Apteka: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Pharmacy: Accounting and Taxation*, 2014, no. 1, pp. 34–40. (In Russ.)

7. Avrova I. [Changes in estimates. The new RAS 21/2008]. *Bukhgalteriya i kadry = Accounting Department and Personnel*, 2008, no. 12, pp. 10–15. (In Russ.)

8. Salyaeva D.T. [Changes in estimates]. *Uchet v stroitel'stve = Accounting in Construction*, 2009, no. 3, pp. 40–45. (In Russ.)

9. Kravchenko S.A. [What do you know about estimates?]. *Stroitel'stvo: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Construction: Accounting and Taxation*, 2014, no. 10, pp. 35–39. (In Russ.)

10. Avdeev V.I. [Amendments and addenda to accounting policies]. *Audit i nalogooblozhenie = Audit and Taxation*, 2014, no. 1, pp. 7–11. (In Russ.)

11. Lopatina A.M. [Amendments and addenda to and disclosure of accounting policies]. *Apteka: bukhgalterskii uchet i nalogooblozhenie = Pharmacy: Accounting and Taxation*, 2014, no. 11, pp. 15–23. (In Russ.)

12. Krasnoperova O.A. *Uchetnaya politika organizatsii na 2011 god* [Accounting policy of organizations for 2011]. Moscow, GrossMedia Publ., 2011, 552 p.

13. Khobacheva I.V. [Changes in estimates (RAS 21/2008)]. *Nash bukhgalter = Our Accountant*, 2011, no. 9, pp. 32–36. Available at: http://www.nashbuh.ru/pbu/pbu_21.doc. (In Russ.)