

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



ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

# Международный<sup>®</sup> бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

**2015** ВЫПУСК 28  
ИЮЛЬ



## International accounting

A peer reviewed analytical and practical journal  
2015, July  
Issue 28

# Международный® бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году  
Журнал выходит 4 раза в месяц  
Статьи рецензируются

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций  
Журнал реферируется в ВИНТИ РАН  
Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)  
Журнал зарегистрирован в Государственном комитете Российской Федерации по печати  
Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г.

## Учредитель:

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»  
Юр. адрес: 111141, г. Москва, Зелёный проспект, д. 8, кв. 1  
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

## Издатель:

ООО «Информсервис»  
Юр. адрес: 115093, г. Москва, Щипковский 1-й пер., д.11/13, корп. 2  
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20

## Редакция журнала:

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зелёный проспект, д. 20  
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10  
Тел.: +7 (495) 989-9610  
E-mail: post@fin-izdat.ru  
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор: **В.А. Горихова**  
Управляющий директор: **А.К. Смирнов**

Главный редактор: **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор,  
Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора:

**С.Н. Голда**, Москва, Российская Федерация  
**С.В. Козменкова**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,  
Российская Федерация  
**Н.В. Токарева**, Москва, Российская Федерация

## Редакционный совет:

**Н.Э. Бабичева**, доктор экономических наук, доцент, Воронеж,  
Российская Федерация  
**А.Н. Бобрышев**, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь,  
Российская Федерация  
**М.А. Вахрушина**, доктор экономических наук, профессор, Москва,  
Российская Федерация  
**В.Г. Гетьман**, доктор экономических наук, профессор, Москва,  
Российская Федерация  
**Н.И. Даниленко**, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск,  
Российская Федерация  
**Т.Ю. Дружилковская**, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород,  
Российская Федерация  
**Е.И. Костюкова**, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь,  
Российская Федерация  
**С.В. Панкова**, доктор экономических наук, профессор, Оренбург,  
Российская Федерация  
**В.С. Плотников**, доктор экономических наук, профессор, Севастополь,  
Российская Федерация  
**М.А. Штефан**, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская  
Федерация

Ответственный секретарь: **И.Л. Селина**

Перевод и редактирование: **О.В. Яковлева, И.М. Вечканова**

Веб-разработка: **А.А. Ключин**

Контент-менеджеры: **В.И. Романова, Е.И. Попова**

Менеджмент качества: **А.Ю. Садкус, А.В. Бажанов**

Верстка: **М.С. Гранильщикова**

Корректор: **А.М. Лейбович**

Подписка и реализация: **Р.Р. Гуськова**

Подписано в печать 03.09.2015

Выход в свет 10.09.2015

Формат 60x90 1/8. Объем 8,0 п.л. Тираж 1 170 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»

Юр. адрес: 141290, Российская Федерация,  
Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1  
Тел.: +7 (496) 588-0866

## Подписка:

Агентство «Урал-пресс»

Агентство «Роспечать» – индекс 48997

Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847

Свободная цена

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases

Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Информационный центр «Финансы и кредит»

## СОДЕРЖАНИЕ

### НАЦИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

*Алексеева Г.И.* Учетная политика и оценочные значения: порядок отражения изменений в отчетности по РПБУ и МСФО 2

### ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

*Даниленко Н.И.* К вопросу определения экономической дефиниции «казначейский риск» 12

### АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

*Юрьева Л.В., Сухих В.С.* Анализ нормативно-правовых актов, регламентирующих внутренний аудит в Российской Федерации и в странах бывшего СССР 21

*Широбоков В.Г., Литвинов Д.Н.* Государственный финансовый контроль и аудит: ретроспективный анализ и вектор развития 40

### ИНФОРМАЦИОННЫЕ СИСТЕМЫ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И АУДИТЕ

*Крылов С.И.* Сбалансированная система показателей и информационные технологии 54

# International accounting

**Founder:**

Publishing house FINANCE and CREDIT  
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610

**Publisher:**

Informservice, Ltd.  
Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610

**Editorial:**

Office: 111397, Zelenyi prospect 20, Moscow, Russian Federation  
Post address: 111401, P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation  
Telephone: +7 495 989 9610  
E-mail: post@fin-izdat.ru  
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General: **Vera A. Gorokhova**  
Managing Director: **Aleksey K. Smirnov**

Editor-in-Chief: **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

**Deputy Editors:**

**Sergei N. Golda**, Moscow, Russian Federation  
**Svetlana V. Kozmenkova**, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Nataliya V. Tokareva**, Moscow, Russian Federation

**Editorial Council:**

**Nadezhda E. Babicheva**, Voronezh State University, Voronezh, Russian Federation  
**Aleksei N. Bobryshev**, Stavropol State University, Stavropol, Russian Federation  
**Mariya A. Vakhreshina**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation  
**Viktor G. Get'man**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation  
**Nikolai I. Danilenko**, Nosov Magnitogorsk State Technical University, Magnitogorsk, Russian Federation  
**Tat'yana Yu. Druzhilovskaya**, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod – National Research University, Nizhny Novgorod, Russian Federation  
**Elena I. Kostyukova**, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation  
**Svetlana V. Pankova**, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation  
**Viktor S. Plotnikov**, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation  
**Mariya A. Shtefan**, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

**Executive Editor: Inna L. Selina**

Translation and Editing: **Olga V. Yakovleva, Irina M. Vechkanova**

Web development: **Anton A. Klyukin**

Content managers: **Valentina I. Romanova, Elena I. Popova**

Quality management: **Alexandr Yu. Sadkus, Andrey V. Bazhanov**

Layout Designer: **Marina S. Granil'shchikova**

Proofreader: **Alla M. Leibovich**

Sales and subscription: **Ravilya R. Gus'kova**

Printed by KTK, Ltd., 141290, Sverdlov St., 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation

Telephone: +7 496 588 0866

Published September 10, 2015. Circulation 1 170

**Subscription:**

Ural-Press Agency

Rospechat Agency

Press of Russia Union Catalogue

**Online version:**

EBSCOhost™ databases

Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>

University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Information center Finance and Credit, Ltd.

## CONTENTS

### NATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

*Alekseeva G.I.* Accounting policies and estimates:  
procedure for reporting changes in RAS  
and IFRS financial statements 2

### FINANCIAL ACCOUNTING

*Danilenko N.I.* On the economic definition  
of treasury risk 12

### AUDIT ACTIVITY

*Yur'eva L.V., Sukhikh V.S.* Analysis of statutory  
instruments regulating the internal audit in the Russian  
Federation and former USSR countries 21

*Shirobokov V.G., Litvinov D.N.* State financial control  
and audit: a retrospective analysis and vector  
of development 40

### INFORMATION SYSTEMS IN ACCOUNTING AND AUDITING

*Krylov S.I.* Balanced scorecard and information  
technologies 54

## 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.

**Цель.** 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 обобщения фактов хозяйственной деятельности<sup>1</sup>.

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;

<sup>1</sup> 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.

## Виды оценочных значений в бухгалтерском учете и аудите

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

Источник: составлено автором.

- 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»<sup>2</sup>. Согласно п. 3 Правила (стандарта) № 21 «Особенности аудита оценочных значений»<sup>3</sup>, оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения

<sup>2</sup> 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>. (дата обращения: 14.07.2015).

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

некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения. Введение в действие ПБУ 21/2008 не внесло изменений в содержание рассматриваемого понятия<sup>4</sup>.

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

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

**Пример 1.** 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

<sup>4</sup> Правило (стандарт) № 21 «Особенности аудита оценочных значений»: утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

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

В международной практике оценочные значения именуется 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 приблизительно⁶. 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;

– название оценочных значений в РПБУ и МСФО различно;

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

Автор полагает целесообразным внесение в нормативный документ определения 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;

<sup>5</sup> О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1.

<sup>6</sup> 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.

– 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<sup>7</sup>:

– 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.

Не является изменением в учетной политике<sup>8</sup>:

– 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,

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> Там же.

Таблица 1

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

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.

– 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...»<sup>9</sup>, 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<sup>10</sup>.

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).

<sup>9</sup> Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

<sup>10</sup> Там же.

Изменение оценочного значения, как указано в ПБУ 21/2008<sup>11</sup>, – 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

<sup>11</sup> Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

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 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 подходов [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<sup>12</sup>.

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

<sup>12</sup> Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н.