



Елена КУШИНА, редактор

## УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПО МСФО: ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЯ

Приказ об учетной политике специалисты называют конституцией предприятия. Поэтому понятно, почему при формировании учетной политики субъектами хозяйствования (далее – СХ), применяющими МСФО, нужно учитывать особенности этой системы. В консультации рассмотрим, чем отличается такая учетная политика от учетной политики, разработанной согласно П(С)БУ.

### Определение понятия

Анализ любого явления следует начинать с его определения.

#### ? **Что понимается под учетной политикой в международных стандартах?**

Согласно § 5 МСБУ 8 **учетные политики** – это конкретные принципы, основы, договоренности, правила и практика, применяемые СХ при составлении и подаче финотчетности.

Это определение имеет смысл сравнить с определением, которое приведено в ст. 1 Закона № 996: **учетная политика** – совокупность принципов, методов и процедур, используемых предприятием для ведения бухучета, составления и представления финотчетности.

Очевидно, что между этими определениями есть различия:

- международное определение говорит об учетных политиках, которые применяются только при составлении и подаче **финотчетности**, тогда как национальное указывает, что учетная политика устанавливается также для ведения **бухучета**;
- в соответствии с МСБУ учетные политики в числе прочего описывают **основы и договоренности**, в то время как учетная политика согласно П(С)БУ ограничивается **принципами, методами** (т. е. **правилами**) и процедурами (т. е. **практикой**).

В то же время оба определения имеют достаточно **общий** характер, т. е. не говорят конкретно, что именно устанавливает учетная политика.

Для этого нужно изучать соответствующие стандарты.

#### ? **Нужно ли СХ, применяющему международные стандарты, издавать приказ об учетной политике?**

Система МСФО **не обязывает** СХ разрабатывать какой-либо документ, в котором описываются применяемые учетные политики. Однако специалисты не сомневаются в том, что иметь такой документ **целесообразно** (тем более что международные стандарты его не запрещают). Такой документ:

- может защитить бухгалтера от претензий руководителя или собственника СХ. Напомним, в системе национальных стандартов согласно п. 1.2 Методрекомендаций № 635 учетная политика предприятия должна согласовываться с собственником (собственниками) или уполномоченным им органом (лицом);
- может быть полезным при проверках СХ контролирующими органами;
- окажется кстати при раскрытии информации об учетной политике в финотчетности.



**Обратите внимание!** Какой-то определенной **формы** приказа об учетной политике **нет**. Каждый СХ должен сам решить, с какой степенью детализации его разрабатывать. При этом информация об учетных политиках, включенная в финотчетность, должна быть уместной, достоверной, сопоставимой и понятной (п. б § 17 МСБУ 1). А это довольно субъективные характеристики.

#### ? **О каких суждениях, которые имеют место при применении учетных политик, идет речь в § 122 МСБУ 1?**

В § 122 МСБУ 1 определено, что, кроме изложения в финотчетности существенных учетных политик, СХ должен раскрывать информацию

о суждениях, которые управленческий персонал применял в процессе формирования таких политик. О том, что это могут быть за суждения, речь идет в последующих параграфах данного стандарта.

Так, в § 123 МСБУ 1 описана операция по передаче актива в аренду. Управленческий персонал выносит профессиональное суждение, определяя момент, когда все значительные риски и вознаграждения от владения активами, предоставленными в аренду, передаются другим СХ. В зависимости от этого аренда будет считаться либо финансовой, либо операционной. Если аренда финансовая, доход от аренды делится на два платежа: доход от продажи и доход от процентов.

В § 124 МСБУ 1 приведен пример суждения о том, контролирует один СХ другого или нет. Если такой контроль осуществляется, следует применять положения МСФО 12.

А для применения учетной политики, установленной МСБУ 40, нужно вынести суждение о том, как отличать инвестиционную недвижимость от недвижимости, занятой владельцем, и недвижимости, содержащейся для продажи в ходе обычной деятельности. В зависимости от того, по каким критериям классифицируется та или иная недвижимость, для ее оценки на дату баланса будет избрана учетная политика.

### **Принципы формирования учетной политики**

**Главный принцип** формирования учетных политик – они должны выбираться и применяться таким образом, чтобы соответствовать каждому применяемому стандарту и толкованию.

В целом принципы, на которых базируются учетные политики СХ, применяющих МСФО, во многом похожи на «учетно-политические» принципы, которыми руководствуются предприятия, применяющие национальные стандарты. Но есть и отличия. Покажем, что **общего** между ними и какие существуют **различия**.

#### **? Что нужно указывать в приказе об учетной политике СХ, которые руководствуются МСФО?**

Учетную политику нужно выбирать из **альтернатив**, разрешенных МСФО (§ 119 МСБУ 1). Например, предприятие должно определить, какую модель оценки применять к своей инвестиционной недвижимости – по справедливой стоимости или по себестоимости (эти модели установлены МСБУ 40).

Похожие модели оценки описывает и П(С)БУ 32: инвестиционная недвижимость может оцениваться либо по справедливой стоимости, либо по первоначальной стоимости, уменьшенной на сумму начисленной амортизации с учетом потерь от уменьшения полезности и выгод от ее восстановления. Альтернативные варианты учетной политики по отношению к инвестиционной недвижимости (как, собственно, и по отношению к другим элементам финотчетности) предложены и Методрекомендациями № 635.



**К сведению:** предприятиям, применяющим национальные стандарты, Минфин даже рекомендовал указывать в распорядительном документе об учетной политике именно те принципы, методы и процедуры ведения бухучета и составления финотчетности, по которым существует больше одного варианта (п. 1.3 Методрекомендаций № 635).

В то же время применение какой-либо учетной политики может оказывать лишь **несущественное** влияние на финотчетность. Тогда применять ее нет смысла (§ 8 МСБУ 1).



**Как быть, если в международных стандартах не указан порядок отражения в финотчетности тех или иных операций?**

В национальных стандартах не описаны пути решения этой проблемы. А вот в § 10 МСБУ 8 сказано, что если нет МСФО, который конкретно применяется к операции, другому событию или условию, управленческий персонал должен применить собственное профессиональное **суждение** при разработке и применении учетной политики. При этом информация в финотчетности должна отражать экономическую суть, а не только юридическую форму, быть уместной, достоверной, нейтральной, осмотрительной, полной, надежной и т. п.

При формировании такого суждения управленческий персонал должен:

**1)** ссылаться на приемлемость нижеперечисленных источников, учитывая их в **нисходящем порядке** (§ 11 МСБУ 8):

- требования МСФО, в которых речь идет о подобных и связанных с ними вопросах;
- определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов в Концептуальной основе финансовой отчетности;

2) принять во внимание последние положения других органов, которые разрабатывают и утверждают стандарты, применяющие подобную концептуальную основу, профессиональную литературу по учету, а также принятые отраслевые практики (при условии, что они не противоречат источникам, указанным в § 11).

Например, можно воспользоваться положениями П(С)БУ об отражении в бухучете и финотчетности бесплатно полученного объекта основных средств (далее – ОС). Эта система стандартизации предлагает такой механизм (см. Инструкцию № 291): при получении объекта увеличивается кредит субсчета **424** «Бесплатно полученные необоротные активы», а остаток на этом субсчете уменьшается на сумму признанного дохода в течение срока полезного использования объекта (одновременно с начислением амортизации) и при его выбытии.

**?** *Чего не должно быть в приказе об учетной политике согласно МСФО?*

1. Положения приказа **не могут противоречить требованиям стандартов**. Если какое-то положение приказа войдет в диссонанс с МСФО-требованиями, его выполнять категорически нельзя. В частности, запрещено указывать, что долгосрочные обязательства оцениваются в сумме погашения. В международных стандартах возможность такой оценки не установлена. А значит, финотчетность, составленная с применением такой базы оценки, не обладает характеристиками, установленными данной системой стандартизации.

2. В приказе **не нужно отражать то, что четко и однозначно описано в стандартах**. Например, незачем утверждать, что под амортизированной себестоимостью финансового актива или финансового обязательства понимается сумма, в которой оценивается финансовый актив или финансовое обязательство во время первоначального признания, за вычетом полученных или уплаченных денежных средств, увеличенная или уменьшенная на величину накопленной амортизации, рассчитанной с использованием эффективной ставки процента, и т. д. Именно так определяется амортизированная себестоимость в приложении А к МСФО 9. Поэтому повторение этих требований в приказе об учетной политике ничего нового ни для бухгалтера, ни для пользователей финотчетности не даст.



**Имейте в виду!** Согласно п. 1.3 Методрекомендаций № 635 **одновариантные** методы оценки, учета и процедур в распоряжительный документ об учетной политике **включать нецелесообразно**.

3. В приказе об учетной политике **нет смысла описывать учетные оценки**. Вместе с тем СХ может посчитать информацию об учетных оценках очень важной (например, сведения об амортизации ОС разных классов, которые на практике часто включаются в этот приказ). Да и формализация процесса формирования профессионального суждения точно поможет в повседневной работе бухгалтерской службы.

Заметим, что Методрекомендации № 635 представляют собой микс положений, которые можно назвать учетной политикой, и положений, представляющих собой учетные оценки (но это разные понятия, ведь изменение учетной политики и учетной оценки по-разному отражается в финотчетности). В системе МСФО документа, подобного Методрекомендациям № 635, нет. С точки зрения чистоты «учетно-политического» приказа это хорошо. Другое дело, что отличить учетную политику от учетной оценки часто не так просто. Для этих случаев § 35 МСБУ 8 содержит правило: **если трудно отличить изменение учетной политики и учетной оценки, изменение считается изменением учетной оценки**.

4. В приказе об учетной политике **не стоит прописывать порядок документооборота и организации бухгалтерского учета на предприятии**. Конечно, без такого документа обойтись нельзя, но с учетной политикой все эти моменты не связаны. А вот Методрекомендации № 635 грешат этим. Например, п. 2.1 этого документа рекомендует отражать в приказе об учетной политике применение полного и/или упрощенного Плана счетов бухгалтерского учета. Но ведь к учетной политике это не имеет отношения!



**Наши рекомендации.** Имеет смысл составить приказ об учетной политике, раскрыв в нем собственно учетную политику, и приложение к приказу, где отразить другие аспекты ведения бухучета и составления финотчетности. Например, в приказе можно указать выбранную для разных классов ОС модель оценки после признания, а в приложении к нему привести для каждого класса ОС сроки полезного использования, необходимость определения ликвидационной стоимости, методы амортизации и т. п.

**?** **Может ли СХ применять новый международный стандарт, который уже опубликован, но еще не вступил в силу?**

**Да, может.** Это применение (неприменение) тоже относится к сфере учетных политик. И информацию об этом СХ должен раскрывать в финотчетности.

Если СХ не применял новый МСФО, опубликованный, но еще не вступивший в силу, то на это нужно указать в финотчетности (§ 30 МСБУ 8). Кроме того, следует привести известную информацию (или информацию, которую можно обоснованно оценить), которая является уместной для оценки возможного влияния нового МСФО на финотчетность предприятия в период первого применения.



**Обратите внимание!** Тексты МСФО на украинском, русском, английском и других языках можно найти в Интернете. Однако в ст. 12<sup>1</sup> Закона № 996 установлено, что действующими на территории Украины являются МСФО, официально обнародованные **на веб-сайте центрального органа исполнительной власти, обеспечивающего формирование государственной финансовой политики Минфин**. Поэтому следует руководствоваться теми стандартами, которые размещены на сайте **Минфина**.

**?** **В каких случаях учетная политика может измениться?**

Учетная политика может **измениться**, если (§ 14 МСБУ 8):

- этого требует МСФО (например, принят новый стандарт или пересмотрены какие-либо положения стандарта или его толкование);
- изменение приводит к тому, что финотчетность предоставляет более достоверную и уместную информацию.

**Не считаются изменениями** в учетной политике:

- применение учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, отличающихся по своей сути от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место;
- применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не выполнялись или были несущественными.

Для обеспечения сопоставимости данных изменения в общем случае вносятся **ретроспективно**. Этот подход означает, что новая учетная политика применяется к операциям, прочим событиям и условиям прошлых периодов таким образом, как если бы эта учетная политика использовалась в прошлом. Если применить новую учетную политику ретроспективно невозможно, СХ применяет ее перспективно.

## ВЫВОДЫ

Финотчетность основывается на учетных политиках, выбранных СХ среди **альтернатив**, предлагаемых МСФО.

Международные стандарты не требуют наличия у СХ приказа об учетной политике. Однако такой приказ упростит работу бухгалтерской службы.

Приказ об учетной политике **не нужно перегружать**. В нем не следует приводить определения из стандартов, описывать безальтернативные варианты составления финотчетности, указывать сведения об учетных оценках, организации бухучета и т. д. В то же время документальное оформление этих аспектов работы бухгалтера лишним точно не будет. Как вариант – оформить эти сведения как приложение к приказу об учетной политике.