вать функции учета, контроля и анализа, которые можно объединить в план-факторный анализ.

Таким образом, связь всех элементов, а именно планирования, бизнес-процессов, системы сбалансированных показателей, позволит в полной мере осуществить обоснованное планирование и контроль за исполнением инновационной стратегии вуза.

Библиографический список

1. ГОСТ Р ИСО 9004–2001. Системы менеджмента качества. Рекомендации по улучшению деятельности. Принят и введен в действие Постановлением Госстандарта России от 15.08.2001 г. № 334-ст. М. : Изд-во стандартов, 2001.

L. V. Erygina, V. Yu. Gavrilov

PLANNING THE INNOVATION ACTIVITY OF THE HIGHER SCHOOL: TOOLS AND METHODS

The basic conditions of the state educational institutions of higher vocational training functioning are considered. It is revealed that the basic direction of the Higher school development is the innovation activity realization. The difficulty of the Higher school management is the investigators are to search for new tools and methods, in particular in planning activity of such a Higher school.

Keywords: tools, methods, planning.

УДК 657.631.8 (075.8)

Е. А. Елгина, И. В. Федоренко

ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ, СОПОСТАВИМОСТЬ И ИЗМЕНЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ: ИСКЛЮЧЕНИЕ, КОМПРОМИСС ИЛИ СИНТЕЗ?

Рассматриваются изменения учетной политики во взаимосвязи с принципами бухгалтерского учета. Проводится анализ изменений учетной политики с принципами последовательности и сопоставимости данных учета и отчетности.

Ключевые слова: изменения учетной политики, принципы бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности.

В процессе реформирования национальной системы бухгалтерского учета в России происходит переход от жесткой регламентации государством правил учета к их многовариантности.

Казалось бы, бухгалтерский учет представляет собой строго регламентированную последовательность действий по оформлению и заполнению документов и оформлению различных регистров и отчетов. Тем не менее, это далеко не так: при всем обилии «регуляторов», учет всегда предполагал вариантность действий на всех этапах его ведения. Данная вариантность имеет под собой сложную основу: это и внутренние противоречия самих «регуляторов» – нормативных актов, и отсутствие регулирования отдельных видов операций в силу различных причин, и сложность интерпретации отдельных фактов хозяйственной жизни.

Реальным, а зачастую и единственным, инструментом нахождения оптимального варианта отражения тех или иных фактов хозяйственной жизни, хозяйственных операций в системе учета является учетная политика организации.

Более того, как справедливо отмечают многие специалисты, учетная политика в настоящее время стала обязательным документом, принимаемым организацией, в котором в соответствии с действующими нормативными документами по бухгалтерскому учету закрепляются применяемые данной организацией правила (способы) ведения бухгалтерского учета.

Важность формирования адекватной учетной политики обусловлена не только тем, что без этого невозможно сформировать достоверную отчетность при приемлемых расходах на ведение учета, но еще и тем, что любые изменения в учетной политике нежелательны, поскольку входят в противоречие с такими принципами, как последовательность применения учетной политики и сопоставимость отчетных показателей [1].

Российский бухгалтерский учет до сих пор находится в стадии реформирования. В результате реформ российский бухгалтерский учет должен приблизиться к учету в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. В свете этого достаточно интересно посмотреть, насколько «близки» или «далеки» российские стандарты бухгалтерского учета (РСБУ) и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), в том числе по вопросам изменения учетной политики организации.

Вопросы изменения учетной политики рассматриваются в международном стандарте МСФО (IAS) 8 «Учет-

ная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки». В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации действует Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008 (утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106 н).

В соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки», учетная политика – это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности [2].

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008, под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Известно, что учетная политика, в первую очередь, должна соответствовать нормативно закрепленным принципам бухгалтерского учета и являться инструментом их воплощения в жизнь.

В концепции (принципах) подготовки и составления финансовой отчетности по международным стандартам в составе группы принципов «качественные характеристики финансовой отчетности» провозглашена характеристика «сопоставимость». Она наряду с указанием на необходимость достижения сопоставимости показателей финансовой отчетности за разные отчетные периоды и различных организаций предполагает, что измерение и отражение финансовых результатов от аналогичных операций и других событий должны осуществляться по методологии, единой для всей компании на протяжении ее существования, равно как для разных компаний.

Наряду с прочими принципами учета (допущениями и требованиями) ПБУ 1/98 утверждает допущение последовательности применения учетной политики, предполагающее, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Аналогичное требование предусмотрено в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997 г.)

Согласно п. 6.4 названного документа, заинтересованные пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию об организации за разные периоды времени, для того чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности. Они должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Выполнение требования сопоставимости обеспечивается тем, что заинтересованные пользователи должны быть информированы об учетной политике, принятой организацией, любых изменениях в такой учетной политике и влиянии этих изменений на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

Обеспечение сопоставимости не означает унификацию и не предполагает какие-либо препятствия для совершенствования правил бухгалтерского учета и учетных процедур. Организация не должна вести учет какого-то факта хозяйственной деятельности тем же образом, что и раньше, если принятая учетная политика не обеспечивает реализацию таких требований, как уместность и надежность, либо существует лучшая альтернатива.

Исходя из этих норм и требований, можно констатировать наличие противоречий между принципами последовательности и сопоставимости, с одной стороны, и изменениями учетной политики, вызванными изменениями законодательства или хозяйственной жизни, во взаимосвязи с такими принципами РСБУ, как приоритет содержания перед формой, полнота, рациональность, и такими принципами МСФО, как уместность, надежность и правдивость, с другой стороны.

По нашему мнению, это противоречие носит не антагонистический, а диалектический характер, позволяя более полно реализовать функции учетной политики в конкретной ситуации экономической жизни хозяйствующего субъекта. По-разному реализуясь на стадиях учетного процесса (см. таблицу), эти принципы позволяют обеспечить диалектическое единство документированного наблюдения за хозяйственной жизнью с достоверными и сопоставимыми показателями отчетности, характеризующими результаты хозяйственной жизни и состояние экономического субъекта.

Заметим, что в системе налогового учета в Российской Федерации также предусмотрено последовательное применение учетной политики организаций, а именно, ст. 313 Налогового Кодекса Российской Федерации предполагает, что система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому.

Как видим, во всех рассмотренных нормативных документах наблюдается требование необходимости последовательного применения учетной политики и обеспечения сопоставимости.

В соответствии с нормативными требованиями, учетная политика организации не может ежегодно переиздаваться, но при необходимости в нее должны вноситься изменения. В противном случае, организации допускают прямое нарушение как минимум двух основополагающих документов – Налогового Кодекса Российской Федерации и Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008.

В связи с этим, требуется более точно определить, что такое изменение учетной политики организации, в соответствии с РСБУ и МСФО.

Заметим, что сам термин «изменение учетной политики организации» не определен в названных системах документов, но в них присутствует описание критериев классификации ситуации в качестве изменения учетной политики.

Так, в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008 (п. 10), изменение учетной политики организации может производиться в следующих случаях:

– изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

– разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;

– если применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

– существенного изменения условий деятельности, которое может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т. п.

В соответствии с п. 14 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» организация обязана менять свою учетную политику лишь в том случае, когда ее изменение продиктовано каким-либо стандартом или толкованием или приводит к тому, что финансовая отчетность дает более надежную и относящуюся к делу информацию о воздействии операций, других событий или условий на финансовое положение организации, ее финансовые результаты деятельности или потоки денежных средств.

Заметим, что во многом критерии квалификации факта изменения учетной политики по РСБУ и МСФО идентичны, хотя очевидно, что МСФО акцентируют внимание на влиянии событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки. То есть если события и условия влияют на названные показатели, то для надежного и правдивого отражения этого влияния необходимо изменить учетную политику. В ПБУ 1/2008 отдельно выделено изменение условий деятельности как факт, требующий изменения учетной политики. Однако изменение этих условий не всегда приводит к существенному воздействию на финансовое положение, финансовые результаты и потоки денежных средств. Следовательно, изменение условий деятельности не однозначно приводит к изменению учетной политики организации.

Как в ПБУ 1/2008, так и в МСФО (IAS) 8 отмечаются факты хозяйственной жизни, не являющиеся основанием для изменения учетной политики. Так, в соответствии с МСФО (IAS) 8, не являются изменением учетной политики следующие действия:

– применение учетной политики к таким операциям, другим событиям или условиям, которые отличаются по существу от ранее происходивших;

– применение новой учетной политики к таким операциям, другим событиям или условиям, которые не происходили ранее или были несущественными.

Аналогичный пункт приведен в ПБУ 1/2008 в следующей редакции: «Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации».

На первый взгляд, кажется, что эти две формулировки абсолютно идентичны, однако это не так. В МСФО во втором условии отмечается, что не является изменением учетной политики применение новой учетной политики к операциям, событиям и условиям, которые были несущественны. В ПБУ 1/2008 такого замечания нет. Таким образом, следуя логике ПБУ, даже если операции, события и условия были несущественны и меняется способ их отражения в учете, то это является изменением учетной политики, и, следовательно, к таким событиям применяются все необходимые требования по поводу внесения изменений, такие как время внесения изменений, способ их раскрытия и оценки.

На наш взгляд, существенным отличием рассматриваемых документов является то, что в соответствии с РСБУ изменения учетной политики должны вводиться в действие с 1 января следующего финансового года. МСФО не акцентируют внимание на какой-либо конкретной дате. Учитывая основополагающие допущения, качественные характеристики и ограничения информации, отражаемой в финансовой отчетности, составленной по МСФО, можно предположить, что по МСФО изменения могут вноситься в учетную политику с любой даты, главное, чтобы при этом повышалась достоверность финансовой отчетности, а факты и события отражались более правдиво.

Особо остановимся на вопросе применения и оценки изменений учетной политики организации, поскольку этот вопрос, во-первых, является весьма сложным с практической точки зрения и, во-вторых, интересен с точки зрения сопоставления с МСФО.

Итак, на первый взгляд, кажется, что, как и в МСФО, в РСБУ предполагается ретроспективное применение изменений учетной политики. Однако при более внимательном изучении МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки» и Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008 вырисовываются некоторые существенные, на наш взгляд, разночтения, которые мы и попытаемся далее показать.

Взаимосвязь принципов учета и стадий учетного процесса

Принципы учета и изменение учетной политики	Стадии бухгалтерского учета
Последовательность	Все стадии учетного процесса
Сопоставимость	Стадия формирования отчетности
Изменения учетной политики	Текущий бухгалтерский учет – все стадии, ретроспективный аспект – формирование отчетности

Как уже было отмечено, организации, составляющие финансовую отчетность по МСФО, должны применять изменения учетной политики ретроспективно, кроме случаев, когда организация начинает использовать какой-то стандарт МСФО впервые и в этом стандарте присутствует конкретное описание перехода на новые методики и когда на начало текущего периода практически невозможно определить общее воздействие применения новой учетной политики на все предшествующие периоды.

Рассмотрим, что предполагает ретроспективное применение изменений учетной политики.

В соответствии с п. 5 «Определения» МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки», ретроспективное применение – это применение новой учетной политики к операциям, другим событиям и условиям таким образом, как если бы эта политика применялась всегда. При этом организация обязана скорректировать входящее сальдо каждого затронутого компонента собственного капитала за самый ранний представленный период и другие соответствующие суммы, раскрытые за каждый представленный в отчетности предшествующий период, как если бы новая учетная политика применялась всегда.

Читая Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008, видим (п. 16), что 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, как если бы новая учетная политика применялась с первого момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, отражаются в бухгалтерской отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года.

Подводя итог всему вышесказанному, можно отметить, что вопросы изменения учетной политики организации, с одной стороны, регулирующиеся в Российской Федерации Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008 и, с другой стороны, рассмотренные в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки», нельзя считать полностью соответствующими друг другу.

Необходимость внесения изменений в учетную политику организации и необходимость оценки этих изменений затрагивает многие организации, но, к сожалению, действующие стандарты бухгалтерского учета не дают полного ответа на вопрос, как это необходимо делать.

Библиографический список

1. Федоренко, И.В. Учетная политика организации : учеб. пособие / И. В. Федоренко, И. Р. Клинова ; Сиб. гос. аэрокосмич. ун-т. Красноярск, 2007.

2. Международные стандарты финансовой отчетности 2005 : изд. на рус. яз. М. : Аскери-АССА, 2005.

E. A. Elgina, I. V. Fedorenko

SEQUENCE, COMPARABILITY AND CHANGES OF ACCOUNTING POLICY: EXCEPTION, THE COMPROMISE OR SYNTHESIS?

The modification of the accounting policy in according with other accounting principles are considered. The analysis with the principles of consistency and comparability of data recording and reporting.

Keywords: modification of the accounting policy, accounting principles, International Finansial Reporting Standards.