

Оксана ГАНЯЙЛО¹
Елена КОЛЕСНИКОВА²

УЧЕТНЫЕ ОЦЕНКИ И УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ: ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ

В статье раскрыты вопросы использования учетных оценок и учетной политики при формировании показателей финансовой отчетности. Уделено внимание различиям учетных оценок и учетной политики предприятия.

Формируя показатели финансовой отчетности, субъекты хозяйствования обязаны, согласно законодательству, соблюдать уместность, достоверность и сопоставимость финансовой информации. Выполнение этих требований зависит от качественной учетной политики.

Основная цель учетной политики предусматривает оптимизацию организации, ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности предприятия, а также предполагает выбор и декларирование определенных методов и учетных процедур.

Для ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности предприятия используют методы учета, которые основываются на определенных оценках. При этом субъекты хозяйствования имеют право осуществлять оценку активов и обязательств на основе профессиональных суждений.

Методика определения учетных оценок имеет определенные особенности, и как показывает практика, существует потребность ее совершенствования. Принципиальным для бухгалтеров должно стать понимание разницы между изменениями учетных оценок и учетной политики предприятия, определение особенностей формирования учетных оценок, а также порядок разработки учетной политики предприятия, с целью обеспечения достоверных и сопоставимых показателей финансовой отчетности.

Ключевые слова: учетная оценка, учетная политика, финансовая отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, положения (стандарты) бухгалтерского учета, эффективность управления хозяйственной деятельностью.

1. ВВЕДЕНИЕ

На сегодня, развитие национальной системы бухгалтерского учета в Украине происходит под влиянием различных концепций как отечественных, так и международных стандартов. Опыт реализации международных стандартов бухгалтерского учета в Украине обнаружил недостатки методологического обеспечения, в частности, предоставление руководству предприятий права через учетную поли-

¹ Оксана Ганяйло – канд. эконом. наук, доц. кафедры бухгалтерского учета и аудита Национального университета биоресурсов и природопользования Украины, Киев 03040, ул. Героев обороны, 11 Тел.: +38 (044) 527-83-61; e-mail: obox@list.ru (corresponding author)

² Елена Колесникова – канд. эконом. наук, доц. кафедры бухгалтерского учета и аудита Национального университета биоресурсов и природопользования Украины.

тику влиять на финансовую информацию и так называемое профессиональное суждение бухгалтера, в некоторых случаях, приводит к игнорированию интересов собственников и инвесторов. Поэтому необходимо усовершенствование бухгалтерского учета в Украине и создание национальной модели учета, которая должна обеспечить защиту прав и интересов собственников и инвесторов.

Анализ последних исследований и публикаций показывает, что широкое освещение данной проблемы нашло отражение в работах многих отечественных ученых С. Голова, В.Деря, Л. Ловинской, Л. Чижевской, Я. Соколова, М. Пушкаря, В. Шевчука и других. Именно в их трудах раскрываются проблемы формирования и практической реализации учетной политики и учетных оценок на предприятиях. Вместе с тем, несмотря на значительные достижения в исследовании указанной проблемы, остаются вопросы, требующие дальнейшего изучения и уточнения.

Целью статьи является исследование особенностей формирования учетных оценок и порядок разработки учетной политики предприятия, с целью обеспечения достоверных и сопоставимых показателей финансовой отчетности.

2. ОСНОВНАЯ ЧАСТЬ

Методологические основы формирования учетной политики и учетной оценки в Украине регулируются национальными и международными стандартами бухгалтерского учета, в частности, НПБУ 1 «Общие требования к финансовой отчетности», П(С)БУ 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах» МСБУ 1 «Представление финансовой отчетов», МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». В соответствии с указанными стандартами для ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности предприятие использует методы учета, основанные на определенных оценках. Несмотря на высокую точность, именно оценка является основным фактором, который приводит к условности бухгалтерского учета.

Учетная оценка – это предварительная оценка, которая используется предприятием с целью распределения расходов и доходов между соответствующими отчетными периодами³.

Учетная оценка определяет приблизительное значение денежной суммы при отсутствии точных способов оценки⁴. То есть, это процесс присвоения объектам бухгалтерского учета определенных денежных величин, по которым они должны признаваться и отражаться в финансовой отчетности.

Вследствие неопределенности, присущей хозяйственной деятельности, некоторые статьи финансовой отчетности не могут быть точно измерены, к ним применяется предварительная бухгалтерская оценка. Такая оценка основывается на имеющейся достоверной информации.

³ Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 „Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах”: утв. Приказом МФУ от 28.05.1999 г., № 137 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.

⁴ Международный стандарт бухгалтерского учета 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.

Примером предварительных оценок является расчет:

- 1) безнадежных долгов;
- 2) старения запасов;
- 3) справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;
- 4) сроков полезного использования амортизируемых активов или ожидаемой модели потребления экономических выгод, заключенных в них;
- 5) гарантийных обязательств⁵.

Для практических работников понимание учетных оценок является важным при формировании финансовой отчетности и отражении изменений в учете.

Согласно МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» и П(С)БУ 6 "Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах" предприятия должны раскрывать в финансовой отчетности информацию о характере учетных оценок и их изменениях, указывать, влияют ли они на текущий период или, как ожидается, будут иметь влияние на будущие периоды.

Принципиальным для бухгалтеров должно стать понимание разницы между изменениями учетных оценок и учетной политики предприятия. Изменение применяемой основы оценки является изменением учетной политики, а не изменением учетной оценки. Отображение таких изменений в учете имеет свои последствия, в частности, влияние изменения учетной политики на события и операции прошлых периодов предусматривает ретроспективный просмотр и пересчет статей отчетности, тогда как изменения в учетных оценках показывают только перспективно.

При формировании учетных оценок и составлении на их основе показателей финансовой отчетности, необходимо учитывать следующие факторы:

- 1) обоснование учетных оценок, в том числе учетные оценки по справедливой стоимости, признанные или раскрытые в финансовой отчетности;
- 2) достаточность раскрытия уместной информации в финансовой отчетности.

То есть, нужно определить, обосновано ли оценочное значение и раскрыта ли необходимая информация о нем. При формировании учетных оценок важно удостовериться, являются ли учетные оценки принятыми в конкретных обстоятельствах и есть ли исчерпывающее понимание использованных методов оценки. Для этого применяются следующие подходы:

- идентификация операции, события и условия, которые могут привести к необходимости признания учетных оценок;
- получение данных, на которых основываются учетные оценки;
- обзор результатов учетных оценок предыдущих периодов;
- изучение влияния учетных оценок на существенное искажение финансовой информации⁶.

Учет данных подходов помогает при формировании учетных оценок, поскольку каждый этап является исключительно необходимым и обеспечивает осуществление следующего этапа.

⁵ *Ibidem.*

⁶ О.М. Ганяйло, *Аудит облікових оцінок* [Электронный ресурс] О.М. Ганяйло – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2012_3_48/Ganiailo.pdf.

Учетная политика предприятия формируется на основе совокупности основополагающих принципов и правил, выбор для использования которых требует системного подхода с целью их максимальной оптимизации.

Согласно НПБУ 1 „Общие требования к финансовой отчетности” предприятие освещает выбранную учетную политику путем описания: принципов оценки статей отчетности, а также методов учета по отдельным статьям отчетности.

Положения, которые должны быть определены в распорядительном документе об учетной политике предприятия, представлены в таблице 1.

Таблица 1. Основные положения учетной политики предприятия

Объект учета	Элементы учетной политики	Законодательно-нормативные акты
Организация учета	<ul style="list-style-type: none"> – применение класса 8 и/или 9 Плана счетов; – количественные критерии и качественные признаки существенности информации о хозяйственных операциях, события и статьи финотчетности; – составление отдельного баланса филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями предприятия; – периодичность и объекты проведения инвентаризации 	Закон Украины «О бухгалтерском учете в Украине»
Запасы	<ul style="list-style-type: none"> – методы оценки выбытия запасов; – периодичность определения средневзвешенной себестоимости единицы запасов, порядок учета и распределения транспортно-заготовительных расходов; – определение единицы аналитического учета запасов 	П(С)БУ 9 «Запасы»
Необоротные активы	<ul style="list-style-type: none"> – методы амортизации основных средств, других необоротных материальных активов, нематериальных активов, а также долгосрочных биологических активов и инвестиционной недвижимости; – стоимостные признаки предметов, входящих в состав малоценных необоротных материальных активов; – подходы к переоценке необоротных активов; – подходы к периодичности зачисления сумм дооценки необоротных активов в нераспределенную прибыль; – подходы к отнесению расходов, связанных с улучшением объекта основных средств, в первоначальную стоимость или расходов отчетного периода⁷. – дату первоначального признания необоротных активов и группы выбытия как удерживаемых для продажи; 	П(С)БУ 7 П(С) БУ 8 П(С)БУ 27

⁷ О.М. Колеснікова, *Облік поліпшення основних засобів в світлі актуальних змін*// *Ефективна економіка*, 2012, №11 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1589>

Таблица 1. Основные положения учетной политики предприятия

Объект учета	Элементы учетной политики	Законодательно-нормативные акты
Дебиторская задолженность	метод исчисления резерва сомнительных долгов ⁸ ;	П(С)БУ 10
Обязательства	перечень создаваемых обеспечений будущих расходов и платежей;	П(С)БУ 11
Доходы	порядок оценки степени завершенности операций по предоставлению услуг;	П(С)БУ 15
	сегменты деятельности, приоритетный вид сегмента, принципы ценообразования во внутрихозяйственных расчетах;	П(С)БУ 29
Расходы	– перечень и состав переменных и постоянных общепроизводственных расходов, базы их распределения; – перечень и состав статей калькулирования производственной себестоимости продукции (работ, услуг); – номенклатура статей калькуляции предприятия может учитывать особенности технологии и организации производства предприятия, удельный вес отдельных видов затрат в себестоимости продукции;	П(С)БУ 16
Строительные контракты	порядок определения степени завершенности работ по строительному контракту;	П(С)БУ 18
Финансовые активы	дату определения приобретенных в результате систематических операций финансовых активов;	П(С)БУ 13
Собственный капитал	базу распределения расходов по операциям с инструментами собственного капитала;	
Налог на прибыль	периодичность отражения отсроченных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств ⁹ ;	П(С)БУ 17
Инвестиционная недвижимость	критерии разграничения объектов операционной и инвестиционной недвижимости;	П(С)БУ 32
Связанные стороны	подходы к классификации связанных сторон;	П(С)БУ 23
Акции	дату включения простых акций, выпуск которых зарегистрирован, в расчет среднегодового количества простых акций в обращении;	П(С)БУ 24
Финансовая отчетность	способ составления отчета о движении денежных средств	НПБУ 1

⁸ О.М. Колеснікова, *Проблемні питання обліку резерву сумнівних боргів в контексті Податкового кодексу України*// Ефективна економіка, 2011, №11 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=772>

⁹ О.М. Ганяйло, *Проблемні аспекти обліку податку на прибуток* [Електронний ресурс] / О.М. Ганяйло, О.М. Колеснікова – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Ganiailo,Kolesnikova.pdf

Нужно учитывать, что учетную политику необходимо формировать последовательно, без повторов содержания действующих нормативных документов, раскрывать все методические элементы, выбранные предприятием, не касаться организационных аспектов, быть лаконичным и кратким.

Согласно Закону о бухгалтерском учете в Украине, применять выбранную учетную политику субъекты хозяйствования обязаны постоянно (из года в год), то есть по правилам учетная политика неизменна. Однако, возникают ситуации, которые требуют изменения учетной политики. В частности, учетную политику разрешено менять в случае:

- изменения уставных требований;
- по требованию органа, который утверждает положения (стандарты) бухгалтерского учета;
- если изменения обеспечат достоверное отражение событий или операций в финотчетности предприятия¹⁰.

В то же время, учетная политика применяется в отношении событий и операций с момента их возникновения. Исключение – невозможность определения достоверной суммы корректировки нераспределенной прибыли на начало отчетного года. В таком случае учетная политика распространяется только на события и операции, происходящие после даты изменения.

Изменения в учетной политике предприятие раскрывает в примечаниях к финансовым отчетам, указывая:

- причины и суть изменения;
- сумму корректировки нераспределенной прибыли на начало отчетного года или обоснование невозможности ее достоверного определения;
- факт повторного представления сопоставимой информации в Финансовый отчет или нецелесообразности ее пересчета.

Изменение учетных оценок осуществляются при изменении обстоятельств, на которых базировалась оценка, или в результате новой информации или приобретении большего опыта. По своему характеру пересмотр оценок не касается предыдущих периодов и не является исправлением ошибки.

МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» определяет два подхода к изменениям в учетной политике и учетных оценках, которые называют ретроспективным и перспективным.

Ретроспективное применение – это применение новой учетной политики в отношении операций, других событий и условий так, как будто эта политика применялась всегда. В свою очередь, ретроспективный пересчет требует исправления определения, оценки и раскрытия информации о суммах элементов финансовой отчетности так, как будто ошибок в предыдущем периоде не было.

Перспективное применение изменений в учетной политике (в исключительных случаях – если сумма корректировки нераспределенной прибыли на начало отчетного года невозможно определить достоверно) – применение новой учетной

¹⁰ Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 „Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах”: утв. Приказом МФУ от 28.05.1999 г., № 137 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

политики к операциям (кроме событий и условий), произошедших после даты ее изменения¹¹.

Последствия изменения учетных оценок следует включать в отчет о финансовых результатах в том периоде, в котором произошло изменение, а также в последующих периодах (если изменение влияет на эти периоды) и в той же статье отчета, ранее применялась для отражения доходов или расходов, „связанных с объектом такой оценки”¹². То есть, при изменении оценки наблюдается перспективный подход без необходимости проведения ретроспективного пересчета.

Изменения в учетной политике применяют ретроспективно, за исключением тех случаев, когда невозможно определить влияние на конкретный период или кумулятивное влияние изменения. Если невозможно определить влияние на конкретный период изменения учетной политики по сравнительной информации за один или несколько представленных предыдущих периодов, предприятие должно применять новую учетную политику к балансовой стоимости активов и обязательств по состоянию на начало первого периода, по которому возможно ретроспективное применение и который может быть текущим периодом. Предприятие должно делать также и соответствующие корректировки остатков на начало периода каждого компонента собственного капитала, на который он влияет, за тот период. Объекты учетной оценки и учетной политики порой очень похожи и различить их бывает непросто. Поэтому, нормативными актами указано: если невозможно различить изменение учетной политики и изменение учетных оценок, то это рассматривается и отражается как изменение учетных оценок. При изменении оценок наблюдается перспективный подход без необходимости проведения ретроспективного пересчета.

3. ВЫВОДЫ

Формирование учетной политики имеет большое значение для предприятий различной величины, всех форм собственности, организационно-правовых форм и видов деятельности. В значительной степени от умело сформированной учетной политики зависит эффективность управления текущей хозяйственной деятельностью предприятия и, что чрезвычайно важно – стратегия его развития в перспективе. При этом нужно заметить, что едиными (общими) будут только исходные положения, а в дальнейшем она будет иметь свои особенности на каждом предприятии.

Действующая законодательно нормативная база и рыночная экономика предоставляют субъектам хозяйствования самостоятельность в решении тех или иных вопросов, в частности, и в оценке активов и обязательств. При выборе метода оценки активов и обязательств субъекты хозяйствования должны учитывать цель финансовой отчетности, которая определяется необходимостью интерпретации отчетных данных в интересах пользователей, а также действующие национальные и международные стандарты бухгалтерского учета. Поэтому рекомендации по

¹¹ Международный стандарт бухгалтерского учета 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408

¹² Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 „Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах”: утв. Приказом МФУ от 28.05.1999 г., № 137 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

составлению учетной политики и использованию бухгалтерских оценок позволяют представить объективную финансовую отчетность, в которой будут отражаться особенности хозяйственной деятельности предприятий.

БИБЛИОГРАФИЯ

- [1] Международный стандарт бухгалтерского учета 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [Электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
- [2] Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 „Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах”: утв. Приказом МФУ от 28.05.1999 г.. № 137 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>.
- [3] МСА 540 „Аудит учетных оценок, в том числе учетных оценок по справедливой стоимости, и связанные с ними раскрытия информации” [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://aru.com.ua/content.php?c=shownews.php&lang=ukr&news=links>.
- [4] Ганяйло О.М., *Проблемні аспекти обліку податку на прибуток* [Электронный ресурс]. / О.М. Ганяйло, О.М. Колеснікова – Режим доступа: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Ganiailo,Kolesnikova.pdf.
- [5] Ганяйло О.М., *Аудит облікових оцінок* [Электронный ресурс]. О.М. Ганяйло – Режим доступа: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2012_3_48/Ganiailo.pdf.
- [6] Колеснікова О.М., *Проблемні питання обліку резерву сумнівних боргів в контексті Податкового кодексу України*, „Ефективна економіка” 2011, №11 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=772>.
- [7] Колеснікова О.М., *Облік поліпшення основних засобів в світлі актуальних змін*, „Ефективна економіка” 2012, №11 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1589>.

ACCOUNTING ESTIMATES AND ACCOUNTING POLICY OF ENTERPRISE: FEATURES OF FORMATION

The article deals with questions of the use of accounting estimates and accounting policy in the formation of the financial statements. Attention is paid to the differences in accounting estimates and accounting policy of the company.

Business entities are required, by law, to observe the relevance, reliability and comparability of financial information, shaping the financial reporting figures. Implementation of these requirements depends on the quality of accounting policy.

The main purpose of accounting policy provides for optimizing the organization, accounting and preparation of financial statements and assumes selection and declaration of certain methods and accounting procedures.

The companies use accounting methods that are based on certain estimates for accounting and preparation of financial statements. At the same time economic entities have the right to carry out the assessment of assets and liabilities on the basis of professional opinions.

Methods of determining the accounting estimates related to certain characteristics, and as practice shows, there is a need to improve it. The principle for accountants should understand the difference between changes in accounting estimates and accounting policy of the company, defining features of formation of accounting estimates and procedure for the development of accounting policy of the enterprise, in order to ensure reliable and comparable indicators of financial statements.

Keywords: accounting estimate, accounting policies, financial reporting, International Financial Reporting Standards, Provisions (standards) of accounting, business management efficiency

EWIDENCYJNE OCENY I POLITYKA KSIĘGOWOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA: OSOBLIWOŚCI KSZTAŁTOWANIA

W artykule naświetlono kwestie wykorzystania ewidencyjnych ocen i zasad prowadzenia księgowości przy kształtowaniu wskaźników sprawozdawczości finansowej. Autorzy skupili uwagę na odmiennościach ewidencyjnych ocen i zasad prowadzenia księgowości przedsiębiorstwa.

Kształtując wskaźniki sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwo zobowiązane jest do gospodarowania zgodnie z prawem, przestrzegania stosowności, wiarygodności i porównywalności informacji finansowej. Realizacja tych żądań zależy od jakościowych zasad prowadzenia księgowości. Prowadzenie księgowości przewiduje optymalizację organizacji, zarządzania księgowością sprawozdawczością finansową przedsiębiorstwa, a także wybór i deklarowanie metod i procedur ewidencji.

W zarządzaniu księgowością i sprawozdawczością finansową przedsiębiorstwo stosuje metody ewidencji, które powstają na ocenach obliczonych. Przy tym podmioty gospodarowania posiadają prawo do urzeczywistniania oceny aktyw i zobowiązań, opartych na profesjonalnych sugestiach. Metodyka określenia ewidencyjnych ocen związana jest z obliczonymi właściwościami, jednak, jak wykazuje praktyka, istnieje potrzeba jej doskonalenia. Zasadnicze znaczenie dla księgowych ma dogłębne rozumienie różnicy między zmianami ewidencyjnych ocen i zasadami prowadzenia księgowości przedsiębiorstwa, określenie właściwości kształtowania ewidencyjnych ocen i reguły opracowania zasad prowadzenia księgowości przedsiębiorstwa, w celu zapewnienia wiarygodnych i porównywalnych wskaźników sprawozdawczości finansowej.

Słowa kluczowe: ewidencyjna ocena, zasady prowadzenia księgowości, sprawozdawczość finansowa, międzynarodowe standardy sprawozdawczości finansowej, standardy księgowości, wydajność kierowania przedsiębiorstwem.

DOI:10.7862/rz.2017.hss.19

Przesłano do redakcji: luty 2017 r.

Przyjęto do druku: czerwiec 2017 r.

