

УДК 657.3

ВЛИЯНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ НА ФОРМИРОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Е.Н. Ястребова, А.Л. Досаева, Тверской государственный университет,
г. Тверь, Россия

В статье рассматривается влияние выбранных организацией элементов учетной политики на показатели бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, приводится анализ показателей отчетности при применении разных способов оценки объектов бухгалтерского учета.

Ключевые слова: учетная политика, показатели бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, оценка статей отчета о финансовых результатах в зависимости от элементов учетной политики, экономическое влияние разных способов оценки объектов учета.

Бухгалтерская отчетность организации является не просто итоговой формой представления экономической информации об организации, но и информационной базой финансового анализа, на основании которого делаются определенные расчеты и выводы. При этом многие показатели бухгалтерской отчетности при одинаковых условиях хозяйственной деятельности могут различаться в зависимости от тех элементов, которые организации установит в своей учетной политике. Рассмотрим некоторые существенные аспекты выбора учетной политики принципиально, влияющие на показатели бухгалтерской отчетности.

Во-первых, выбор способа начисления амортизации. В соответствии с п.18 ПБУ 6/2001 «Учет основных средств» начисление амортизации объектов основных средств производится одним из четырех способов (линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)) [3]. Применение одного из способов начисления амортизации устанавливается в учетной политике. Аналогичные правила установлены по амортизации нематериальных активов. Выбор в учетной политике предусмотрен и для субъектов малого предпринимательства [6].

Пример: Организация в январе 2019 г. приобрела высокотехнологическое оборудование – 12 млн. руб., в т.ч. НДС – 2 млн.руб. Первоначальная стоимость оборудования – 10 млн. руб. Срок полезного использования 7 лет.

Амортизация линейным способом за 1 месяц – $10 \text{ млн.} \cdot (100\% / 7 \text{ лет}) / 12 \text{ месяцев} = 119048 \text{ руб.}$

Соответственно, в Бухгалтерском балансе за 1 квартал 2019 г. по статье «Основные средства» отражается остаточная стоимость – 9762 тыс.руб. (10 млн. руб. – 119тыс. руб. *2 мес.), за полугодие -9405 тыс.руб. (10 млн. руб. – 119тыс. руб. *5 мес.).

Амортизация способом уменьшаемого остатка за 1 месяц – $10 \text{ млн.} \cdot (100\% / 7 \text{ лет}) \cdot 2 / 12 \text{ месяцев} = 238095 \text{ руб.}$

Соответственно в Бухгалтерском балансе за 1 квартал 2019 г. по статье «Основные средства» отражается остаточная стоимость – 9524 тыс.руб. (10 млн. руб. – 238 тыс. руб. *2 мес.), за полугодие - 8810 тыс.руб. (10 млн. руб. – 238 тыс. руб. *5 мес.).

Из приведенного расчета видно, что сумма остаточной стоимости в бухгалтерском балансе отличается и соответственно в первой и во второй ситуации будет разная валюта баланса.

Во-вторых, п. 19 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» определяет право организации предоставлять в Бухгалтерском балансе развернутую или сальдированную (свернутую) сумму отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств [4].

Пример: за 2019 год в организации сформированы отложенный налоговый актив по Дебету счета 09 в сумме – 128 тыс.руб. и отложенное налоговое обязательство по Кредиту счету 77 – 108 тыс. руб.

В зависимости от решения, установленного организацией в учетной политике

- в первом случае в бухгалтерском балансе отражается:

АКТИВ(тыс. руб.)		ПАССИВ(тыс. руб.)	
Отложенный налоговый актив	128	Отложенное налоговое обязательство	108

- во втором случае в бухгалтерском балансе отражается:

АКТИВ(тыс. руб.)		ПАССИВ(тыс. руб.)	
Отложенный налоговый актив (Д 09- К 77)	20	Отложенное налоговое обязательство	0

В первом и во втором случае также будет отличаться валюта бухгалтерского баланса.

В-третьих, расходы будущих периодов в зависимости от существенности показателя могут отражаться по статье «Запасы» или статье «Прочие оборотные активы». Принцип существенности для отражения в Бухгалтерском балансе также определяется учетной политикой организации.

Пример: В организации остатки по счетам Дебет счета 10 – 230 тыс. руб., Дебет счета 43 – 560 тыс. руб., Дебет счета 97 – 80 тыс.

Если организация выбрала первый вариант, то по статье «Запасы» бухгалтерского баланса будет отражена сумма всех выше указанных счетов – 870 тыс. руб. (230 тыс. руб. + 560 тыс. руб. + 80 тыс. руб.),

а во втором случае в балансе отражаются две статьи:

«Запасы» - 790 тыс. руб. (230 тыс. руб. + 560 тыс. руб.),

«Прочие оборотные активы» - 80 тыс. руб.

В-четвертых, статья баланса «Кредиторская задолженность» включает задолженность, сформированную по кредиту расчетных счетов, при этом в соответствии с п. 11 ПБУ 4/99 и Письмом Минфина России от 24.01.2011 N 07-02-

18/01 необходимо учитывать, что по статье отражаются краткосрочные обязательства организации, информация о которых является существенной [2, 5]. Остальные обязательства организация относит на показатель строки «Прочие обязательства».

Пример: В организации остатки по Кредиту счетов 60 - 800 тыс. руб., счет 68 – 380 тыс. руб., счет 69 – 150 тыс. руб., счет 70 – 750 тыс. руб., счет 75.2 – 320 тыс. руб., счет 76- 40 тыс. руб.

В первом случае в бухгалтерском балансе при признании всей задолженности существенной будет заполнена только статья «Кредиторская задолженность» в сумме 2440 тыс. руб. (800 тыс. руб. + 380 тыс. руб. +150 тыс.руб. + 750 тыс. руб. + 320 тыс. руб. + 40 тыс. руб.),

во втором случае существенная задолженность отражается по статье «Кредиторская задолженность» - 2080 тыс. руб. (800 тыс. руб. + 380 тыс. руб. +150 тыс.руб. + 750 тыс. руб.), а остальная задолженность по статье "Прочие обязательства» - 360 тыс. руб. (320 тыс. руб. + 40 тыс. руб.).

В-пятых, от учетной политики организации зависит и формирование финансовых результатов, и соответственно порядок заполнения статей Отчета о финансовых результатах. Разные способы начисления амортизации, порядок списания общехозяйственных и коммерческих расходов, формирование финансовых результатов от выбытия активов на счете 91 свернуто или развернуто приводят к отнесению на расходы отличных сумм затрат и разным финансовым результатам организации.

Пример: выручка организации – 6 млн., в т.ч. НДС, расходы (заработная плата, страховые платежи, материальные расходы и т.д.) – 3200 тыс.руб., амортизация линейным способом – 238 тыс. руб.(119 тыс. руб.* 2мес.) или способом уменьшаемого остатка – 476 тыс. руб. (238 тыс. руб. * 2 мес.) Управленческие расходы – 1000 тыс. руб., в первой ситуации в зависимости от порядка, установленного учетной политикой организации, списываются на счета, где формируется себестоимость продукции (работ, услуг), во второй ситуации - непосредственно на счет продаж. Общая сумма расходов на продажу – 400 тыс.руб., в первой ситуации расходы распределяются между отдельными видами отгруженной продукции, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей и признаются в сумме – 230 тыс. руб., во втором случае полностью признаются в отчетном периоде. Прочие доходы и расходы: проданы материалы – выручка – 150 тыс. руб., в т.ч. НДС, фактическая себестоимость – 105 тыс. руб., услуги банка – 8 тыс. руб. (в первой ситуации показываются развернуто, во второй ситуации свернуто). Рассмотрим отчет о финансовых результатах в первой и второй ситуации, составленный по унифицированной форме в соответствии с Приказом Минфина от 02.07.2010 N 66н (в ред. от 06.03.2018) [1] (таблица 1).

Из приведенных выше расчетов видно, что в ситуации 1 и 2 не только различаются суммы по ряду строк отчета о финансовых результатах, но и итоговые финансовые результаты, при этом в первой ситуации получена прибыль, а во

второй убыток по одним и тем же данным, но с разными элементами учетной политики.

Таблица 1 - Отчет о финансовых результатах*

Показатели	Ситуация 1	Ситуация 2
Выручка	5000 (6000 – 1000(НДС))	5000 (6000 – 1000(НДС))
Себестоимость	4438 (3200+238+1000)	3676 (3200+476)
Валовая прибыль	562	1324
Коммерческие расходы	230	400
Управленческие расходы	-	1000
Прибыль от продаж	332- прибыль	(76) - убыток
Прочие доходы	125 (150-25)	20 (150-25)-105)
Прочие расходы	113 (105+8)	8
Прибыль до налогообложения	344- прибыль	(64) - убыток

*Составлено автором.

Таким образом, из выше приведенных расчетов видно, что:

- многие показатели бухгалтерской отчетности, как в стоимостном, так и в экономическом выражении определяются элементами учетной политики;
- анализируя показатели отчетности необходимо не только формально оценивать финансовые показатели, рассчитанные по установленным коэффициентам, но и учитывать особенности формирования статей актива и пассива бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах в зависимости от оценки отдельных объектов бухгалтерского учета в учетной политике, сформированной в организации.

Список использованных источников

1. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (в ред. от 06.03.2018) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/ (дата обращения 17.03.19).
2. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/1999): Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н (в ред. от 29.01.2018) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/ (дата обращения 17.03.19).
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/2001): Приказ Минфина России от 30.03.2001 № 26н (в ред. 16.05.2016) [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_31472/ (дата обращения 17.03.19).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/2002): Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (в ред. 20.11.2018) [Электронный ресурс]: КонсультантПлюс. URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/ (дата обращения 17.03.19).

5. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций: Письмо Минфина России от 24.01.2011 № 07-02-18/01 [Электронный ресурс] // КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_110405/ (дата обращения 17.03.19).

6. Ястребова Е.Н. Проблемы формирования показателей бухгалтерской отчетности для субъектов малого предпринимательства // Вестник Тверского государственного университета. Серия «Экономика и управление». 2014. № 2. С. 142-153.

THE IMPACT OF ACCOUNTING POLICY ON FORMATION OF INDICATORS OF FINANCIAL STATEMENTS

E.N. Yastrebova, A.L. Dosaeva, Tver state University, Tver, Russia

The article examines the impact of selected organization accounting policies the accounting balance and the report on the results of financial analyses of the financial statements in applying different methods of estimation of objects of accounting.

Keywords: accounting policy, indicators of the balance sheet and the report on financial results, assessment of articles of the report on financial results depending on elements of accounting policy, economic influence of different ways of an assessment of objects of accounting.

Об авторах:

ЯСТРЕБОВА Елена Николаевна, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, Тверской государственной университет, Россия, Тверь, e-mail: e.iastrebowa@yandex.ru

ДОСАЕВА Альфия Лимаровна, кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, Тверской государственной университет, Россия, Тверь, e-mail: daltver@yandex.ru