

2.6. МОДЕЛИРОВАНИЕ КАК МЕТОД ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Наговицына О.В., бухгалтер

Московское представительство
АО «Эли Лилли Восток С.А.» (Швейцария)

Моделирование является методом формирования учетной политики организации. Выделение его этапов позволяет сделать вывод: моделирование вносит вариативность и способствует выбору оптимальной модели приказа руководителя организации об учетной политике и рациональной системы бухгалтерского учета. Множество вариантов обусловлено целями и факторами, воздействующими на них. Основным инструментом субъекта моделирования становится профессиональное суждение бухгалтера. Положения по бухгалтерскому учету, международные стандарты финансовой отчетности, US GAAP накладывают ограничения на выбор методов учета и оценки активов и обязательств, содержание Плана счетов.

На этапе создания организации одним из важнейших документов, который в обязательном порядке должен быть составлен бухгалтером и утвержден руководителем организации, является учетная политика. В теории и российской практике формированию учетной политики уделяется недостаточно внимания. Как правило, бухгалтер использует типовой вариант, внося небольшие изменения, направленные на сближение правил бухгалтерского учета и налогообложения. Руководитель, рассматривая документ, не вникает в его содержание и недооценивает значимость учетной политики в инвестиционном процессе и модернизации хозяйственной деятельности, а механизм ее утверждения зачастую носит формальный характер.

В действительности учетная политика представляет многофункциональный инструмент и является инструментом реализации метода бухгалтерского учета в отдельной организации. К ее формированию необходимо подходить ответственно и скрупулезно, используя моделирование, являющееся методом формирования учетной политики. Моделируя в процессе разработки учетной политики, бухгалтер занимается анализом его факторов и постановкой целей.

На этапе создания предприятия специалисты в области управления формируют бизнес-план. Опираясь на бизнес-план, исследуя специфику деятельности организации, изучая нормативную и законодательную базу в области учета, бухгалтер должен провести подготовительные действия к моделированию учетной политики, найти наиболее подходящие способы учета. Для этого следует понять, какие показатели, характеризующие хозяйственную деятельность, получит организация в разных смоделированных вариантах учетной политики.

Итоговым этапом моделирования принято считать верификацию содержания утвержденной модели учетной политики на практике и ее корректировку в случае несоответствия поставленным целям или иной необходимости.

Созданный в процессе моделирования документ будет применяться предприятием последовательно из года в год, т.е. будет соблюдено «...допущение последовательности применения учетной политики» [3]. С другой стороны, в дальнейшем в учетную политику могут быть внесены изменения, но они должны быть минимальными, так

как каждое изменение повлечет в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ) 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 6.10.2008 №106н (в ред. от 27.04.2012 №55н), обязательное перспективное или ретроспективное отражение влияния внесенных изменений на показатели бухгалтерской отчетности в целях соблюдения требования сопоставимости.

Выделим несколько этапов формирования учетной политики организации с использованием метода моделирования как процесса на рис. 1.

Этапы моделирования учетной политики организации	Этапы формирования учетной политики организации
Анализ факторов моделирования и постановка целей	Разработка учетной политики
Разработка нескольких вариантов модели	
Анализ и выбор оптимальной модели	
Утверждение оптимальной модели	Утверждение учетной политики
Верификация содержания на практике	Применение учетной политики
Корректировка модели	Изменение учетной политики

Рис. 1. Метод моделирования как процесс формирования учетной политики организации

Представленные на рис. 1 этапы моделирования в процессе формирования учетной политики позволяют сделать вывод: этап разработки учетной политики требует повышенного внимания со стороны персонала бухгалтерии. Он представляет наиболее важный этап формирования документа. Моделирование, как метод, вносит в учетную политику организации вариативность, содействуя качественному анализу нормативных правовых документов по бухгалтерскому учету и выбору наиболее оптимальной модели приказа руководителя об учетной политике. По мнению М.И. Кутера, «учетная политика в широком смысле – это средство реализации учетных целей путем выбора адекватных им моделей бухгалтерского отражения» [8, с. 543], а также «...выбор между альтернативными вариантами учета» [9, с. 527].

Наличие множества возможных вариантов модели зависит от набора целей, обусловленных воздействием ряда факторов. На этапе разработки учетной политики организации необходимо, по нашему мнению, провести анализ последствий влияния на бухгалтерский учет следующих факторов:

- 1) сферы и вида деятельности будущей организации (торговля, производство, оказание услуг, строительство, другой вид предпринимательской деятельности, некоммерческая деятельность и т.д.);
- 2) организационно-правовой формы организации (общество с ограниченной ответственностью, акционерное общество, некоммерческая организация, государственное унитарное предприятие и т.д.);
- 3) будущей структуры управления предприятием (департаментов, отделов, цехов, участков, центров затрат и т.д. в зависимости от особенностей деятельности);
- 4) масштабов предполагаемой деятельности организации (объема реализации продукции, товаров, объема оказания услуг, объема производства, численности работающих, стоимости имущества и т.д.);
- 5) структуры и набора объектов учета в составе предполагаемых пассивов и активов организации;
- 6) степени развития материальной базы и информационной системы (наличия компьютерной техники и иных технических средств сбора, регистрации и обработки информации);
- 7) уровня квалификации бухгалтерских кадров, планируемых к набору;

8) возможности внесения изменений в действующую учетную политику организации при необходимости;

9) предполагаемой финансовой стратегии предприятия (применения ускоренных методов амортизации, стремления к уменьшению налога на прибыль и налога на имущество организации, применения определенных методов оценки полученных и израсходованных материально-производственных запасов).

Соответственно, спектр факторов, оказывающих влияние на подготовку к моделированию и формированию учетной политики организации, значителен, и приведенный перечень нельзя считать окончательным, так как набор объективных и субъективных факторов подлежит сокращению или увеличению при различных обстоятельствах. Факторы влияют на содержание учетной политики как модели, способы, методы оценки и бухгалтерского учета его объектов. Таким образом, в основе формирования содержания учетной политики (способов и приемов учета, документооборота, средств учетной работы) будет лежать моделирование – «...бухгалтер имеет возможность выбора. В основе выбора лежит моделирование» [15, с. 73].

Процесс формирования и трансформации учетной политики требует оптимального сочетания влияющих на нее факторов. Решение данной задачи зависит от профессионального суждения бухгалтера, использующего научно обоснованные методы, одним из которых является моделирование. Сочетание процесса выражения профессионального суждения с использованием объективных и субъективных факторов и метода моделирования в формировании учетной политики в настоящее время в научной литературе освещено не достаточно полно, что обуславливает актуальность решения данной проблемы.

Считаем, что моделирование учетной политики, рассматриваемое как самостоятельный процесс при формировании учетной политики, выступает методом, который целесообразно применять в профессиональном суждении бухгалтера, являющемся «...основным инструментом субъекта моделирования...» [13, с. 10].

По мнению Я.В. Соколова и Т.О. Терентьевой, профессиональное суждение – это «...умственный акт, выражающий отношение бухгалтера к содержательной стороне факта хозяйственной жизни и сопряженный с убежденностью (верой) в своей правоте или, что более просто: это то, что думает и во что верит профессиональный работник, то, что позволяет ему делать разумный выбор возможных вариантов учетной политики и принимать в практической жизни правильные, т.е. по крайней мере наименее плохие, решения» [16, с. 127].

В дополнение к определению, представленному выше, бухгалтер, конструируя учетную политику организации, должен, по нашему мнению, также осознавать, что он создает модель учетной системы экономического субъекта, перед которой поставлены определенные задачи. Эти задачи следует учитывать при выражении профессионального суждения. Модель учетной политики в финальном варианте должна служить выполнению этих задач, не противореча при этом добросовестности бухгалтера и достоверности информации, отображаемой языком счетов и проводок, установленных учетной политикой организации. Кроме того, модель должна находиться в рамках действующего законодательства. Последний факт также влияет на выбор подхода к формированию учетной политики организации: смоделировать собственную учетную политику, учитывающую

максимум специфики деятельности, или воспользоваться стандартным вариантом. Выбирая последний, организация рискует использовать документ, не отвечающий постоянно меняющимся условиям.

Из вышесказанного уместен вывод: специалист должен использовать эмпирический подход, формируя учетную политику организации и учитывая все последние изменения нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета. Метод моделирования в процессе формирования учетной политики организации позволит снизить затраты в дальнейшем и даст возможность определить наилучшие варианты функционирования моделируемого объекта, т.е. оптимальные подходы к ведению бухгалтерского учета в учетной политике в будущем. Необходимо также учитывать субъективные и объективные факторы, профессиональное суждение бухгалтера, сочетаемость профессионального суждения бухгалтера и факторов, определяющих содержание учетной политики, и выбранные организационные варианты оценки и учета активов и обязательств, принимать во внимание основные требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету и отчетности, такие как: сопоставимость данных и последовательность применения учетной политики.

Возвращаясь к схеме этапов формирования учетной политики с помощью метода моделирования, отметим, что остальные этапы (утверждение, применение, изменение) меньше подвержены вариативности. Они применимы к утвержденной модели и служат компонентом в проверке и корректировке содержания документа на основе его практической верификации и дальнейшего использования в учете хозяйственных операций, возникших в деятельности организации. Профессиональное суждение бухгалтера на этом этапе играет немало важную роль, поскольку та или иная интерпретация, изменение учетной политики влияют на восприятие пользователями формируемой во время учетного процесса бухгалтерской информации. Соответственно, моделирование учетной политики в процессе ее формирования подвержено субъективному воздействию: на основе существующего нормативно-правового регулирования в учете четкая, однозначная оценка фактов и событий хозяйственной жизни затруднительна. «Это объясняется наличием множества экономических интересов, приводящих к обоснованию различных методологических и методических подходов в построении учета – возможности выбора учетной политики» [9, с. 527].

Учетная политика организации, являясь принятой совокупностью способов ведения бухгалтерского учета в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 6.10.2008 №106н (в ред. от 27.04.2012 №55н), состоит из двух разделов: организационно-технического и методического. Организационно-технический раздел посвящен общим вопросам его ведения и выбору формы учета в конкретной организации, методический – более специфическим вопросам. По мнению М.И. Кутера, «...организационный аспект не влияет на информацию, формируемую на счетах бухгалтерского учета...», на финансовый результат отчетности. Правоммерно согласиться с этим мнением, так как технические средства и организационные процедуры могут повлиять, например, на скорость обработки информации, на структуру участников процесса, но не могут изменить содержание информации, кодируемой бухгалтерским языком счетов, проводок и правил.

Методический раздел всегда отличается существенным объемом. В нем определяются правила, приемы и методика учета. «Методологические приемы – это варианты бухгалтерской интерпретации фактов хозяйственной жизни» [16, с. 72]. Среди них можно выделить методы оценки активов и обязательств, методы признания доходов и расходов организации, методы калькулирования себестоимости. Данный перечень в процессе моделирования учетной политики может дополняться в зависимости от нужд организации, видов деятельности, выделенных участков учетной работы и других причин. В процессе применения утвержденной учетной политики, она может дополняться. На практике возможно появление новых видов деятельности, влекущих за собой факты, коренным образом отличающиеся от существующих. В то же время все хозяйственные факты, происходящие в организации, уникальны, обладают своими особенностями, и определить для них универсальный способ учета в изменяющихся экономических условиях не всегда возможно.

Рассмотрим отдельные примеры вариантов учета разных объектов учета (основных средств и материально-производственных запасов), которые бухгалтер должен выбрать при формировании учетной политики методом моделирования.

По нормам ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 №26н (в ред. от 24.12.2010 №186н), в учетной политике могут быть предусмотрены четыре метода начисления амортизации основных средств:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

При выборе метода необходимо учитывать, что, «...к сожалению, в налоговом учете установлено только два метода амортизации – линейный и нелинейный» [5, с. 219], и только линейный способ начисления амортизации объектов основных средств в налоговом учете совпадает с линейным методом в бухгалтерском учете. Основываясь на данной особенности законодательства, многие организации выбирают линейный способ расчета амортизации в целях бухгалтерского и налогового учета. В обычных условиях этот способ расчета амортизации для целей бухгалтерского и налогового учета позволяет получить результаты, при которых амортизация начисляется равными суммами в течение срока полезного использования объекта основных средств от момента его введения в эксплуатацию до момента выбытия.

Когда первоначальная стоимость объекта внеоборотных активов изменяется при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, техническом перевооружении, частичной ликвидации (п. 14 и п. 27 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [4], п. 2 ст. 257 Налогового кодекса РФ), процесс начисления амортизации в налоговом и бухгалтерском учете изменяется, размер ежемесячных сумм амортизации, рассчитанных для целей бухгалтерского учета и налогообложения прибыли, не совпадают. Случаи модернизации и дооборудования достаточно популярны в Российской Федерации. Коммерческие организации стремятся улучшить качество работы оборудования, вычислительной техники, транспортных средств, рационализировать комплектацию

рабочего места. Эти факторы способствуют повышению оперативности рабочего процесса и, как правило, приводят к увеличению прибыли. Поэтому, выбирая линейный способ начисления амортизации и представляя его в учетной политике, необходимо предусмотреть возможность увеличения первоначальной стоимости отдельных объектов основных средств.

Методику начисления амортизации основных средств в учетной политике организации следует, на наш взгляд, дополнить расчетом начисления амортизации в случае реконструкции или модернизации основных средств. «Соответственно, применяя новую норму амортизации, следует пересчитать и первоначальную стоимость основного средства» [12]. Таким образом, дополнение будет выглядеть следующим образом, при условии, что начисление амортизации выполняется линейным способом.

1. В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации срок полезного использования по этому объекту может пересматриваться в пределах, установленных законодательством.

2. Затраты на текущий ремонт объекта основных средств, не улучшающий качество его работы, не увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств.

3. Расчет начисления амортизации при увеличении первоначальной стоимости объекта основных средств в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей его функционирования в результате проведенной реконструкции или модернизации в целях бухгалтерского учета осуществляется следующим образом:

3.1. Рассчитывается остаточная стоимость объекта основных средств, предназначенная для дальнейшего начисления амортизации:

Остаточная стоимость объекта основных средств для дальнейшего начисления амортизации = Первоначальная стоимость объекта основных средств при постановке на учет – Сумма накопленной амортизации объекта основных средств к моменту модернизации или реконструкции объекта основных средств – Сумма амортизации объекта основных средств в течение проведения модернизации или реконструкции + Сумма модернизации или реконструкции объекта основных средств.

3.2. Рассчитывается оставшийся срок полезного использования объекта основных средств:

Оставшийся срок полезного использования объекта основных средств = Установленный срок полезного использования объекта основных средств – Время эксплуатации объекта основных средств + Размер увеличения срока полезного использования объекта основных средств.

3.3. С месяца, следующего за месяцем модернизации или реконструкции объекта основных средств, амортизация начисляется следующим образом:

Размер ежемесячной амортизации объекта основных средств с месяца, следующего за месяцем модернизации или реконструкции =
= Остаточная стоимость объекта основных средств для дальнейшего начисления амортизации / Оставшийся срок полезного использования объекта основных средств.

В целях налогового учета расчет амортизации объекта основных средств следует исчислять иным образом. К первоначальной стоимости объекта основных средств добавляется стоимость расходов на его модернизацию или реконструкцию. Эта сумма делится на срок полезного использования данного объекта. При необходимости срок его полезного использования увеличивается, но в пределах норм, допускаемых законодательством. В данном случае вероятен вариант продолжения начисления амортизации после окончания срока полезного использования объекта основных средств. В этом заключается главное отличие налогового подхода от порядка расчета амортизации объекта основных средств, применяемого в бухгалтерском учете. Описанная методика расчета должна быть отражена в учетной политике организации в целях налогообложения.

Еще сложнее складывается ситуация, когда организация является иностранным представительством и должна следовать нормам US GAAP и российскому законодательству, следовательно, вести двойной учет. В соответствии с US GAAP [17] амортизация рассчитывается следующим образом.

1. К первоначальной стоимости объекта основных средств прибавляется стоимость расходов на его модернизацию или реконструкцию.

2. Рассчитывается сумма амортизации в месяце проведения модернизации или реконструкции объекта основных средств. Амортизация стоимости модернизации или реконструкции списывается одновременно за период эксплуатации объекта основных средств с момента постановки на учет до месяца его модернизации или реконструкции вместе с суммой ежемесячной амортизации, установленной до увеличения первоначальной стоимости объекта основных средств:

Амортизация объекта основных средств в месяц модернизации или реконструкции основного средства = Сумма модернизации или реконструкции объекта основных средств / (Установленный срок полезного использования объекта основных средств – Оставшийся срок полезного использования объекта основных средств) + Норма амортизации до увеличения первоначальной стоимости объекта основных средств.

3. Исчисляется размер суммы ежемесячной амортизации объекта основных средств с месяца, следующего за месяцем его модернизации или реконструкции:

Размер ежемесячной амортизации объекта основных средств с месяца, следующего за месяцем его модернизации или реконструкции = (Первоначальная стоимость объекта основных средств при постановке на учет + Сумма модернизации или реконструкции объекта основных средств) / (Установленный срок полезного использования объекта основных средств + Размер увеличения срока полезного использования объекта основных средств).

В рамках US GAAP амортизация начисляется в течение срока полезного использования объекта основных средств при модернизации или реконструкции, как и в российском бухгалтерском учете. Но сам процесс расчета имеет существенные отличия. Важное отличие состоит в единовременном начислении амортизации на стоимость модернизации или реконструкции объекта основных средств за период его эксплуатации, то есть с момента постановки на учет до месяца модернизации или реконструкции. Таким образом, иностранное представительство, действующее на территории Российской Федерации, при формировании учетной политики должно учитывать эту особенность.

В ходе моделирования учетной политики методика учета материально-производственных запасов является актуальной для большинства организаций сферы производства и торговли. При формировании учетной политики перед бухгалтерией и руководством организации встает задача выбора способа оценки материально-производственных запасов при отпуске в производство, других направлениях выбытия. В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 9.06.2001 №44н (в ред. от 25.10.2010 №132н), в бухгалтерском учете действует три способа оценки [2]:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Разрабатывая положения учетной политики организации, бухгалтеру необходимо выбрать наиболее подходящий способ оценки сырья, материалов, готовой продукции, товаров, а руководителю утвердить его.

Выбор первого способа оценки материально-производственных запасов по себестоимости каждой единицы целесообразен в том случае, если организация имеет дело с драгоценными металлами, драгоценными камнями, или запасами, не заменяющимися друг друга обычным способом. Область использования данного метода будет достаточно ограниченной. Отслеживать среднюю по численности номенклатуру запасов или их однородные группы затруднительно. Высокая трудоемкость процесса потребует большего числа трудовых ресурсов, может повлечь арифметические ошибки и, как следствие, финансовые риски.

Способ оценки запасов по средней себестоимости заключается в ее определении по отдельной однородной группе или виду запасов на конец месяца путем деления общей себестоимости группы запасов на их количество, включающее остаток на начало месяца и все их поступления за месяц. Данный способ является наименее трудоемким, но в ходе его применения возникают различия между данными стоимостного и натурального учета, так как используются усредненные показатели себестоимости по группе запасов. При применении данного метода оценки, как и в ходе предыдущего, «...последовательность отпуска запасов со склада не имеет значения для оценки» [10, с. 133].

Третий способ оценки материальных ценностей – ФИФО – является партионным методом. «При использовании метода ФИФО применяется следующее правило:

- первая партия – на приход;
- последняя – в расход» [7, с. 73].

В соответствии с этой методикой при отпуске любой приобретенной партии материалов в производство

первая партия материалов списывается по себестоимости первой приобретенной партии, следующая по себестоимости второй приобретенной партии и так далее поочередно (от англ. first in, first out – первым поступил, первым выбыл). В итоге производитель получает общий расход материалов за период (месяц). Если в конце месяца зафиксированы остатки приобретенных материалов, то они оцениваются по себестоимости последней приобретенной партии материалов и в следующем месяце представляют остаток на начало месяца. Данный способ оценки запасов обладает существенным достоинством в период роста цен. Эффективность заключается в том, что он дает возможность отразить в бухгалтерском учете наибольшую прибыль, сформировать максимальную стоимость запасов в виде остатков, увеличить размер оборотных активов организации. Тем не менее, если цены снижаются, наблюдается обратный эффект.

До 1 января 2008 г. в бухгалтерском учете существовал еще один способ оценки материально-производственных запасов – ЛИФО. Данная аббревиатура произошла от английской фразы last in, first out. Он предполагал оценку первой партии запасов, направляемых в производство и поступающих в продажу, по стоимости последних приобретенных ценностей для производства (продажи), то есть применялся обратный порядок оценки в сравнении с методом ФИФО. При нем в случае снижения цен на запасы производитель получал наибольшую бухгалтерскую прибыль. При повышении цен наблюдался противоположный эффект и низкая стоимость остатков запасов на конец месяца. Но, как уже говорилось ранее, приказом Министерства финансов РФ от 26.03.2007 №26н с 1 января 2008 г. способ ЛИФО был отменен в рамках сближения российских стандартов бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Этому изменению предшествовала отмена метода ЛИФО в МСФО с 1 января 2005 г. с целью их сближения с американскими стандартами US GAAP и перехода на единую систему мировых стандартов учета (global accounting standards, GAS). Но в российском налоговом и управленческом учете данный способ оценки материалов продолжает использоваться.

Несмотря на то, что в бухгалтерском учете насчитывается три способа оценки стоимости материалов, изменять принятой учетной политики способ или способы, в зависимости от количества групп запасов, в течение отчетного года нормативными правовыми документами по бухгалтерскому учету запрещено. В соответствии с п. 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 9.06.2001 №44н (в ред. от 25.10.2010 №132н), применение одного из указанных способов по группе или виду запасов производится на основании принципа последовательности применения учетной политики организации.

В том случае, если внутри организации принято решение об изменении способа оценки материально-производственных запасов с начала следующего за отчетным годом, необходимо внести изменения в методический раздел учетной политики, утверждаемой на следующий год. В дополнение, следует обособленно раскрыть в бухгалтерской отчетности существенное влияние изменений учетной политики на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и

(или) движение денежных средств. В соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 6.10.2008 №106н (в ред. от 27.04.2012 №55н) раскрытие последствий влияния изменения должно быть ретроспективным, исключая случаи, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью. В подобном случае измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

Таким образом, указывая в учетной политике организации определенный способ амортизации основных средств, оценки материально-производственных запасов, иные приемы учета, бухгалтер и руководитель должны ответственно подойти к этому вопросу, учитывая плюсы и минусы выбираемого способа и осознавая последствия вероятности замены действующего способа на показатели бухгалтерского учета и отчетности.

Рассмотрим еще один документ, моделируемый в процессе построения учетной политики на любом предприятии, – План счетов бухгалтерского учета в форме систематизированного перечня счетов для ведения бухгалтерского учета. С его помощью кодируются счетные записи, отражающие совершенные хозяйственные операции. В процессе составления учетной политики организация в соответствии с ПБУ «Учетная политика организации» (1/2008), утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 6.10.2008 №106н (в ред. от 27.04.2012 №55н), обязана утвердить рабочий План счетов бухгалтерского учета, содержащий номенклатуру синтетических, аналитических счетов, субсчетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета, которые «...используются организациями исходя из требований анализа, контроля и отчетности» [14, с. 9].

Рабочий план счетов разрабатывается на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 №94н (в ред. от 8.11.2010 №142н), и оформляется в виде отдельного приложения к учетной политике. Каждая организация добавляет в него только дополнительные субсчета, может их исключать и объединять, уточняя содержание, учитывая специфику хозяйственной деятельности. Но, по мнению С.В. Модерова: «...на практике большинство компаний используют его практически в неизменном виде» [11, с. 87].

Создавать и включать в рабочий План счетов новые синтетические счета организация не вправе. На наш взгляд, это неудобно, так как деятельность организаций разнообразна, и в рамках стандартизированного Плана счетов предприятий, функционирующих в разных отраслях, сложно вести учет, основываясь только на едином плане счетов. Такой подход ставит процесс организации бухгалтерского учета в строгие рамки и усложняет его. В дополнение, необходимо отметить, что в РФ бюджетные учреждения и банки используют другие счетные планы, отличающиеся от Плана счетов, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 №94н (в ред. от 8.11.2010 №142н) [1], что еще раз подтверждает отсутствие универсальности применения «вариации» стандартного Плана счетов.

В МСФО единый план счетов не представлен. В соответствии с международными стандартами не требуется, чтобы организация его имела. Тем не менее, вести бухгалтерский учет по принципу двойной записи без плана счетов не представляется возможным. В связи с этим возникает необходимость в его разработке. Субъект хозяйствования вправе составить такой план счетов в условиях применения МСФО. Причем принятый счетный план будет максимально соответствовать специфике его деятельности. Международные стандарты финансовой отчетности прямо не предписывают разрабатывать этот документ, так как он относится не столько к области финансовой отчетности, сколько к системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации. Несмотря на это, рабочий план счетов является приложением к учетной политике, а его отсутствие значительно усложняет не только ведение учета и составление отчетности, но и экономическую работу в целом.

Составляя рабочий План счетов в соответствии с МСФО и утверждая его учетной политикой, организация получает возможность:

- обеспечить более простое составление форм финансовой отчетности: бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств;
- более полно отражать ее деятельность, основываясь на большей гибкости рабочего плана счетов, в дальнейшем, расширяя деятельность компании в связи с изменением ее структуры или бизнеса, не внося существенных изменений в рабочий план счетов;
- детализировать учетные и отчетные показатели для построения внутренних управленческих отчетов, проведения их экономического анализа, принятия обоснованных управленческих решений.

Таким образом, по нашему мнению, следует предоставить самим организациям право составлять собственный рабочий план счетов, утверждаемый учетной политикой, исходя из общих принципов и не ограничивая его строго определенным набором синтетических счетов. В приказе об учетной политике организации следует проводить запись, объясняющую причину разработки собственного плана счетов, добавления новых синтетических счетов к типовому плану. Данный подход будет способствовать успешному функционированию предприятия, сочетая рациональность и экономичность ведения учета, обеспечивая выполнение контрольной и коммуникативной функций, и создавать благоприятную основу для принятия управленческих решений и выполнения требований и правил генерирования отчетной информации.

Наговицына Ольга Вадимовна

Литература

1. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 31.10.2000 №94н (в ред. от 8.11.2010 №142н). Доступ из справочно-правовой системы «Гарант».
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 9.06.2001 №44н (в ред. от 25.10.2010 №132н). Доступ из справочно-правовой системы «Гарант».
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 6.10.2008 №106н (в ред. от 27.04.2012 №55н). Доступ из справочно-правовой системы «Гарант».
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 30.03.2001 №26н (в ред. от 24.12.2010 №186н). Доступ из справочно-правовой системы «Гарант».
5. Анищенко А.В. Учетная политика организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения на 2008 год [Текст] / А.В. Анищенко. – М. : Статус-Кво 97, 2008. – 264 с.
6. Евстигнеева Е.Н. Методологические основы моделирования в учете и экономическом анализе [Текст] / Е.Н. Евстигнеева // Проблемы моделирования бухгалтерского учета и экономического анализа в торговле : сб. науч. тр. (межвузовский). – Ленинград : ЛИСТ, 1987. – 138 с.
7. Кондраков Н.П. Учетная политика организаций на 2009 год: в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета [Текст] / Н.П. Кондраков. – М. : Эксмо, 2009. – 224 с.
8. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.И. Кутер. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
9. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учебник / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 592 с.
10. Львова И.Н. Учетная политика организации [Текст] / И.Н. Львова. – М. : Магистр, 2008. – 271 с.
11. Модеров С.В. План счетов в соответствии с МСФО [Текст] / С.В. Модеров // Главбух. – 2007. – №15. – С. 87-93.
12. Никитина С.В. Начисление амортизации при модернизации основного средства (комментарий к письму Минфина России от 10.11.2006 №03-03-04/2/235) [Электронный ресурс] / С.В. Никитина // Советник бухгалтера. – 2007. – №3. Доступ из справочно-правовой системы «Гарант».
13. Нихаев С.В. Моделирование формирования и изменения учетной политики [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук / С.В. Нихаев. – Новосибирск, 2004. – 22 с.
14. Соколов П.А. Составление плана счетов как элемент организации бухгалтерского учета [Текст] / П.А. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. – №5. – С. 9-13.
15. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
16. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика [Текст] : учеб. для магистров всех экономических специальностей / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева ; СПбГУ, экон. факультет. – М. : Экономика, 2009. – 438 с.
17. Dilemmas on the depreciation of fixed asset [Электронный ресурс] : независимый проект. – Режим доступа: <http://accounting-financial-tax.com>.

Ключевые слова

Учетная политика; система учета; моделирование; формирование; этапы; факторы; цели; положение по бухгалтерскому учету; международные стандарты финансовой отчетности; US GAAP; регулирование; метод; способ; профессиональное суждение; план счетов.

РЕЦЕНЗИЯ

Несмотря на значимость моделирования в системе бухгалтерского учета, в научной литературе данный метод не нашел достаточного отражения, а его исследования ограничены в основном учетом производственных затрат. Между тем, моделирование в любой системе способствует ее оптимизации. Оно играет важную роль в построении бухгалтерского учета экономического субъекта, выборе методов учета и оценки активов и обязательств, влияющих на принятие управленческих решений и финансовые показатели хозяйственной деятельности, достижение поставленных целей. Исследование этапов, факторов, сущности и особенностей применения моделирования при формировании учетной политики организации, обоснование его развития особенно актуально в условиях, когда растет вариативность в учете и распространяются международные принципы и методики.

Рассмотрение методов амортизации основных средств, оценки запасов при моделировании учетной политики, их использования в практической деятельности на национальном и международном уровнях, выполненное О.В. Наговицкиной в настоящей статье, позволило проанализировать их возможные способы в рамках положений по бухгалтерскому учету, международных стандартов финансовой отчетности, US GAAP, обосновать вывод: бухгалтер и руководитель должны ответственно подходить к моделированию учетного процесса, учитывать плюсы и минусы выбираемого способа учета и оценки активов, планировать последствия выбранного способа на экономические показатели.

Научная новизна материала заключается в том, что автор обосновал этапы моделирования и формирования учетной политики организации, выявил взаимосвязь этих двух понятий, исследовал значимость моделирования на начальном этапе разработки приказа руководителя организации об учетной политике. О.В. Наговицына сформулировала предложение, что профессиональное суждение бухгалтера является основным инструментом в процессе моделирования учетной политики. На его основе, по мнению автора, осуществляется выбор метода учета и оценки активов и обязательств, позволяющий в дальнейшем достичь поставленных целей хозяйственной деятельности и соблюдения принципов и правил учета.

Заслуживает внимания предложение автора о смягчении нормативно-правового регулирования генерирования рабочего плана счетов бухгалтерского учета, утверждаемого приказом об учетной политике организации. Следует согласиться с рациональностью изменения нормативно-правового регулирования и появления большей возможности включения в рабочий План новых синтетических счетов. Данные меры создадут в бухгалтерском учете более благоприятную среду и приведут к росту перспектив бизнеса.

Значимость научных результатов, представленных в статье, позволила рецензенту убедиться в том, что она содержит новые научные разработки в рамках моделирования учетного процесса. О.В. Наговицына определила его основные элементы и инструменты, дающие толчок развитию теории моделирования. Использование рекомендаций по совершенствованию действующего нормативно-правового регулирования построения плана счетов позволит более эффективно трансформировать информационную среду предприятия.

Доказательная база результатов, полученных О.В. Наговицкиной, базируется на методах сравнения, анализа, материалах специалистов и экспертов, опубликованных в ведущих периодических изданиях, монографической литературе, Интернете.

Рецензент полагает, что актуальность и научная новизна, подтвержденные содержанием статьи, значимость научных результатов, полученных в ходе изучения метода моделирования в формировании учетной политики организации, достаточная доказательная база разработанных предложений позволяют рекомендовать статью О.В. Наговицкиной для опубликования в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Поленова С.Н., к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет» Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего профессионального образования «Финансовый университет при Правительстве РФ»