

ПРИМЕНЕНИЕ КОНСТРУКТОРА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СПС «КОНСУЛЬТАНТПЛЮС» В ПРАКТИКЕ И ПРЕПОДАВАНИИ АУДИТА ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ*

Лариса Григорьевна МАКАРОВА^{а,*}, Любовь Ивановна КЕЛЬДИНА^б

^а доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», Нижний Новгород, Российская Федерация
lmakarova@hse.ru

^б старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», Нижний Новгород, Российская Федерация
lkeldina@hse.ru

• Ответственный автор

История статьи:

Принята 09.06.2015
Одобрена 03.07.2015

УДК 657 (075.8)

JEL: R10, R29, R41, R48

Ключевые слова: учетная политика, инструмент аудита эффективности, конструктор учетной политики, анализ и выбор альтернатив учетной политики, рациональные варианты учетной политики

Аннотация

Предмет. В статье рассматривается применение Конструктора учетной политики (УП) в составе СПС «КонсультантПлюс» в практике внешнего и внутреннего аудита при выборе и формировании рациональных для анализируемых субъектов способов учета, экспертизы действующих в организациях вариантов учетной политики. Вместе с тем авторами статьи иллюстрируется возможность с использованием Конструктора УП в учебном процессе развивать содержание и способы преподавания учебных дисциплин в области аудита эффективности в соответствии с современными требованиями к формированию компетенций.

Цели. Цель статьи – показать использование современных программных и информационных средств для совершенствования теоретико-методологических и методических аспектов аудита эффективности деятельности организации; раскрыть возможности развития мышления студентов от усвоения знаний до оценки альтернатив решений через уровни понимания, применения, анализа и синтеза необходимой информации на базе Конструктора УП.

Методология. В статье использованы эмпирические методы научного исследования. Показаны возможности реализации сценарного анализа при выборе альтернативных способов организации и ведения бухгалтерского и налогового учета с использованием Конструктора УП в учебном процессе.

Результаты. Предлагаются новые образовательные технологии формирования учетной политики организации в практике аудиторской деятельности и преподавании одной из базовых тем дисциплины «Аудит эффективности в рыночной экономике». Выявлено, что применение Конструктора УП в учебном процессе способствует формированию профессиональных компетенций, а также приобретению студентами навыков работы с нормативными актами, освоению профессиональной терминологии, грамотному ее использованию. В статье проведен анализ аспектов Конструктора УП, требующих, по мнению авторов, анализа и уточнения.

Выводы. Сделан вывод о целесообразности применения Конструктора УП в практической деятельности специалистов бухгалтерии, служб внутреннего аудита хозяйствующего субъекта, в консультационном режиме персоналом аудиторских организаций, индивидуальными аудиторами, а также в учебном процессе.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Реализация аудита эффективности не только на государственном уровне, но и аудиторскими организациями [4], а также в системе внутреннего аудита хозяйствующих субъектов определяет актуальность развития теоретико-методологических и методических

* Статья публикуется по материалам журнала «Международный бухгалтерский учет». 2015. № 21.

аспектов названного вида аудиторской деятельности. Многоаспектность темы настоящей статьи обусловлена тем, что в настоящее время нуждаются в совершенствовании содержание дисциплины аудита эффективности коммерческих организаций, подходы к преподаванию курса и его частей.

В работах [8; 15–18] представлены определения понятия, цели и содержания аудита эффективности, но не раскрыта роль УП в качестве инструмента аудита эффективности. Учетная политика наряду с методами, критериями выбора и принятия решений, стандартами относится к методологическому обеспечению аудиторской деятельности.

С позиций аудита эффективности анализ учетной политики организации представляет интерес в целях:

- экспертизы используемых субъектами хозяйствования вариантов учетной политики;
- выбора эффективных по критериям экономичности, продуктивности и результативности способов организации и ведения бухгалтерского и налогового учета как по отдельным участкам, так и в комплексной системе.

Сегодня в специальной литературе достаточно публикаций, посвященных проблемам УП, включая рекомендации типовых ее вариантов по предприятиям различных видов деятельности [1–3; 5–7; 19–20 и др.]. Как правило, в указаниях по подготовке годового отчета также приводятся примеры учетной политики на очередной год [14 и др.]. Публикуются рекомендации по разработке учетной политики в условиях упрощенной системы налогообложения. Однако только опытные специалисты в области бухгалтерского учета и налогообложения в этих условиях способны обосновать рациональный вариант учетной политики анализируемой организации, ориентированный на достижение предпочтительных значений показателей финансового состояния

хозяйствующего субъекта. В области аудита учетной политики рассматриваются преимущественно проблемы в контексте достоверности учетной и отчетной информации, соответствия выбранных вариантов учета нормативно-правовым актам, правильности оформления организационно-распорядительной документации.

В меньшей степени представлены вопросы анализа и аудита эффективности учетной политики организации, хотя интерес к этим проблемам возрастает. Об этом свидетельствуют публикации таких, в частности, авторов, как И.А. Кензеева, Л.И. Кельдина, Е.И. Костюкова, В.С. Яковенко, Л.Ю. Филобокова, О.В. Григорьева [9–11; 13; 22].

Аудитором И.А. Кензеевой [11] еще в 2004 г. подчеркивались важность и актуальность оптимизации учетной политики в качестве одного из видов консультационных аудиторских услуг в силу влияния способов учета на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности – информационную базу для принятия финансово-экономических решений.

Обстоятельный анализ влияния способов оценки и учета сырьевых ресурсов на финансовое состояние рыбоперерабатывающего предприятия выполнен в работе [10]. Доля материальных затрат в себестоимости продуктов труда организации данного вида деятельности достигает 80%. Существует необходимость ведения складского учета сырья в строгом соответствии с технологией производства, обеспечения контроля за движением производственных запасов. Названные факторы обуславливают актуальность проблемы выбора рационального варианта учетной политики по операциям с материальными ресурсами. В данной статье указывается на необходимость анализа альтернативных вариантов оценки и учета сырья и материалов при поступлении, выбытии, а также для целей учета транспортно-заготовительных расходов, формирования резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Для выбора способов оценки и учета при поступлении сырья представлены альтернативы использования фактической себестоимости и счета бухгалтерского учета 10 «Материалы», а также варианты применения учетных цен и сч. 0 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». Согласно п. 80 Методических указаний по учету материально-производственных запасов в качестве учетных цен возможно использовать цены договорные, планово-расчетные, средние по группам материалов, а также фактическую себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года).

На показатели затрат на производство, себестоимости продукции, прочих расходов оказывают влияние способы оценки сырьевых ресурсов при отпуске в производство, ином выбытии. Здесь следует проанализировать варианты оценки сырья по себестоимости каждой единицы, средней себестоимости (скользящей либо взвешенной), ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов), а также по учетным ценам приобретения. Только по операциям оценки и учета поступления и выбытия сырья для целей бухгалтерского учета автором анализируемой статьи [10] выделено 8 альтернативных вариантов. При этом сделан вывод, что показатели оценки финансового состояния рыбоперерабатывающего предприятия имеют более высокие значения при использовании способа ФИФО для оценки сырья при выбытии. Данный вариант применяется при условии учета и оценки приобретения сырьевых ресурсов с использованием сч. 10 «Материалы» по фактической себестоимости.

Анализ влияния способов распределения косвенных расходов на себестоимость продукции и финансовое состояние рыбоперерабатывающего предприятия рассматривается в работе [9].

В статье Е.И. Костюковой и В.С. Яковенко [13] рассматриваются направления совершенствования учетной

политики для повышения эффективности управления активами торговых организаций.

Оценке эффективности налоговой политики малого предприятия и ее влияния на налоговую нагрузку субъектов малого предпринимательства посвящены работы Л.Ю. Филобоковой и О.В. Григорьевой [22, 23].

Однако в специальной литературе до настоящего времени не выработано системного представления об альтернативных вариантах учетной политики и порядке формирования рационального в конкретных условиях способа организации и ведения бухгалтерского и налогового учета.

Принимая во внимание число установленных нормативными документами вариантов группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, применения счетов бухгалтерского учета, формирования и распределения затрат, признания объектов в бухгалтерском (БУ) и налоговом учете (НУ) и др. (табл. 1), следует заключить, что комплексное решение проблемы разработки рациональной учетной политики организации и аудита эффективности используемых аудируемым субъектом способов учета практически невозможно без применения соответствующих программных средств и автоматизированных информационно-поисковых систем.

Учитывая объем и трудоемкость работ, связанных с достижением сформулированных ранее указанных целей, авторы рекомендуют воспользоваться Конструктором учетной политики, представленным в справочно-правовой системе (СПС) «КонсультантПлюс».

В Конструктор УП систематически вносятся изменения согласно корректировке нормативно-правовой базы (рис. 1), поэтому пользователь имеет возможность сформировать и проанализировать варианты учетной политики на основе актуальных версий нормативных документов. Применяя программу Конструктора УП в составе СПС «КонсультантПлюс», появляется возможность разработать УП на перспективу, поскольку

актуальные версии названных программных и информационных средств доступны постоянно. Рисунки 1–5 соответствуют приведенным в Конструкторе учетной политики СПС «Консультант Плюс».

Использование Конструктора позволяет при формировании УП учесть такие вопросы (характеристики организации), как, например:

- вновь созданный либо действующий субъект;
- размер бизнеса (малое, среднее, крупное предприятие);
- наличие обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс;
- обязательность проведения аудита и публикации бухгалтерской отчетности;
- относится ли организация к микрофинансовым, либо эмитентам публично размещаемых ценных бумаг?;
- заключен ли договор бухгалтерского аутсорсинга?

В Конструкторе УП не отражены особенности страховых и сельскохозяйственных организаций, а также пользователей недр.

Конструктор позволяет:

- выбрать форму ведения бухгалтерского учета (журнально-ордерную, мемориально-ордерную, упрощенную, автоматизированную);
- определиться с применением форм первичных документов (унифицированных либо разработанных организацией); регистров бухгалтерского учета (предусмотренных используемой программой автоматизированного бухгалтерского учета либо иных); способов представления документов и регистров (на бумажных носителях либо в электронном виде).

В целях формирования приказа об учетной политике пользователю Конструктора следует ввести реквизиты Положения о внутреннем

контроле фактов хозяйственной жизни и документа о порядке проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

При выборе способов ведения бухгалтерского и налогового учета по отдельным участкам финансово-хозяйственной деятельности Конструктор УП позволяет обратиться не только к актуальной редакции соответствующего нормативного акта, но и к требуемому извлечению из документа с указанием его адреса (см. рис. 2).

Необходимо отметить, что авторы представленной статьи имеют опыт использования Конструктора учетной политики в преподавании ряда тем дисциплины «Аудит эффективности в рыночной экономике» в магистратуре факультета экономики Нижегородского филиала Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики». Аудит эффективности наряду с аудитом финансовой отчетности обозначен в Римской декларации руководящих принципов контроля, принятой в 1977 г. на IX Конгрессе Международной организации высших органов финансового контроля – ИНТОСАИ (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI). Данный вид аудита рассматривается также в стандартах высших органов финансового контроля Европы (ЕВРОСАИ) и азиатского континента (АЗОСАИ).

К особенностям аудита эффективности относится систематизация альтернативных вариантов решений и способов их реализации по различным объектам бизнес-процессов и процессов управления, оценка альтернатив по определенным критериям, обоснование выбора предпочтительных вариантов к условиям деятельности аудируемого лица. В дисциплине «Аудит эффективности в рыночной экономике» вопросам учетной политики уделяется значительное внимание, поскольку учетная политика в качестве инструмента названного вида аудита рассматривается в теоретических основах курса и прикладных темах, посвященных

аудиту эффективности различных объектов финансово-экономических систем.

В настоящее время актуальны проблемы разработки содержания и методического обеспечения учебных дисциплин в области аудита эффективности, организации и осуществления учебного процесса в соответствии с современными требованиями. Международные тенденции в образовании свидетельствуют о том, что все модули и программы учебных заведений третьего уровня должны быть определены в терминах результатов обучения. С этим связывается повышение эффективности процесса образования. В связи с результатами обучения в литературе нередко используется термин «компетенция». Результаты обучения – это формулировки того, что, как ожидается, будет знать, понимать и/или будет в состоянии продемонстрировать учащийся после завершения процесса обучения. Процессом обучения может быть, например, лекция, модуль или целая программа. Нередким для преподавателей является планирование результатов обучения для отдельных уроков, лекций или тем.

Задача написания результатов обучения существенно упростилась благодаря работам Бенджамина Блума (Benjamin Bloom, 1913–1999), который обучался в Университете штата Пенсильвания, США. Он предположил, что наше мышление можно подразделить на шесть уровней возрастающей сложности от простого воспроизведения фактов (знаний) на нижнем уровне до оценки на высшем через уровни понимания, применения, анализа и синтеза. При этом знание можно определить как способность воспроизвести или запомнить факты, не обязательно понимая их.

Понимание – это способность понимать и интерпретировать освоенную информацию. Применение трактуется как способность использования изученного материала в новых ситуациях, применения идеи и концепции к решению проблем.

Анализ – это способность разбивать информацию на составляющие, например, искать взаимосвязи и идеи.

Синтез характеризуется способностью соединять части в целое.

Оценка определяется как способность судить о ценности материала для конкретной цели.

Говоря о преподавании, Блум считал, что учение – это процесс, и преподаватель должен добиваться продвижения мыслительных процессов учащихся на более высокие уровни – уровни синтеза и оценки [12].

Применение Конструктора УП способствует упорядочению студентами знаний способов организации и ведения бухгалтерского и налогового учета на основе информационной базы СПС «КонсультантПлюс», стандартов бухгалтерского учета, освоению профессиональной терминологии, грамотному ее использованию. Возможность обратиться к необходимой информации в реальном режиме времени на практических и лабораторных занятиях создает условия для того, чтобы сосредоточить внимание преимущественно не на запоминании учебного материала, а на его понимании, интерпретации и применении при формировании элементов учетной политики в целях бухгалтерского и налогового учета согласно выданным студентам индивидуальным заданиям.

Учетная политика организации по различным объектам включает совокупность указанных элементов, таких, в частности, как способы оценки, порядок отражения на счетах бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни, раскрытия информации в бухгалтерской отчетности и др. Выбор информации для формирования разделов учетной политики по объектам согласно выданным студентам индивидуальным заданиям и последующая ее интеграция в целях подготовки приказа об учетной политике, по мнению авторов, соответствует уровням анализа и синтеза. Опыт авторов в применении Конструктора УП в учебном процессе показал, что благодаря такому помощнику становится возможной реализация сценарного анализа в целях выбора предпочтительных способов организации и ведения учета посредством оценки альтернативных вариантов. Это способствует

развитию студенческих исследований, постановке и решению в учебном процессе реальных практических задач.

Таким образом, применение в учебном процессе современных программных и информационных средств, в частности Конструктора УП в составе СПС «КонсультантПлюс» способствует реализации концепции Б. Блума в обучении: от знаний к оценке. При отсутствии Конструктора в выделенное учебное время приходилось ограничиваться иллюстрацией порядка формирования и анализа отдельных аспектов учетной политики.

Экспертиза на базе Конструктора УП существующих вариантов учетной политики предприятий в практической деятельности специалистов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов и учебном процессе позволяет сформулировать рекомендации руководству хозяйствующих субъектов по совершенствованию организации и ведения бухгалтерского и налогового учета.

Далее обратим внимание на некоторые аспекты Конструктора УП, требующие, на взгляд авторов, анализа и уточнения. Так, в Конструкторе по объектам ОС предусматривается лишь 3 способа начисления амортизации: линейный, уменьшаемого остатка, списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (см. рис. 3). Однако согласно п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» кроме названных ранее возможно применение способа списания стоимости ОС пропорционально объему продукции (работ).

При оценке материалов при поступлении по фактической себестоимости используется счет бухгалтерского учета 10 «Материалы». Как следует из рис. 4, пользователь Конструктора не закрепляет применение учетных цен и сч. 15 по приобретению материалов, выбирая таким образом оценку материалов по фактической себестоимости. При списании материальных ценностей в производство и ином выбытии в этой ситуации Конструктором УП предоставляется

возможность выбора указанных на рис. 4 вариантов оценки.

В случае оценки материалов при поступлении по учетным ценам и использовании счетов бухгалтерского учета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» в Конструкторе УП по операциям их отпуска в производство и ином выбытии также предлагается выбор указанных ранее альтернатив оценки (см. рис. 5). Однако материалы, оцененные при приобретении по учетным ценам, списываются при отпуске в производство и ином выбытии также по учетным ценам. При этом способами по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости (взвешенной, скользящей), ФИФО должна осуществляться оценка отклонений в суммах отпущенных материалов по учетным ценам и их фактической себестоимостью.

Проиллюстрируем сказанное на примере деятельности предприятия, осуществляющего приобретение и переработку свежемороженой рыбы. В табл. 2 приведены данные об остатках и движении форели свежемороженой в течение отчетного месяца, о покупной цене и фактической себестоимости сырья при поступлении, о себестоимости отпущенного сырья в производство по учетным ценам при условии, что учетная цена форели принята в сумме 435 руб./кг. В табл. 2 отражены показатели отклонений суммы ресурсов по фактической себестоимости и учетным ценам при поступлении и отпуске в производство по вариантам использования скользящей средней, средней взвешенной и способа ФИФО.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций при учете материалов по учетным ценам накопленные на сч. 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения

(заготовления), и учетных ценах списываются (сторнируются – при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) или других соответствующих счетов.

Вариант использования скользящей средней при отпуске сырья. Первое поступление форели от поставщика приходится на 3 февраля, общая сумма отклонений себестоимости сырья по учетным ценам от фактической себестоимости составила 900 руб. (78 300 – 77 400). Данное отклонение приходится на 400 кг сырья (остаток на начало месяца и первое поступление). Первый отпуск сырья в производство в количестве 280 кг производится 5 февраля. Сумма отклонений в стоимости материальных ценностей, отпускаемых в производство при оценке по скользящей средней на эту дату, определяется пропорционально количеству списанного сырья: $280/400 \times 900 = 630$ руб. Данная сумма отражена в табл. 2 со знаком «–», поскольку фактическая себестоимость партии сырья, поступившей 3 февраля, ниже ее себестоимости по учетным ценам. Это приводит к уменьшению величины отклонений на остаток материалов.

Второе поступление сырья в количестве 200 кг произошло 11 февраля. Поскольку покупная и учетная цены одинаковы, отклонений в стоимости материалов при поступлении данной партии нет. Сумма отклонений на остаток материалов на складе в количестве 320 кг (400 – 280 + 200) составляет 270 руб. (900 – 630).

Аналогичен порядок расчета отклонений в стоимости форели свежемороженой, отпускаемой в производство в последующие дни отчетного периода.

Общая сумма отклонений в стоимости сырья, списанная на затраты производства по скользящей средней, составила 2 859,05 руб. (– 630 – 253,13 + 743,69 + 2 998,49); фактическая себестоимость отпущенного сырья равна 542 259,05 руб. (539 400 + 2859,05). Положительные и отрицательные знаки в суммах отклонений проставлены в

соответствии с Инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета.

Вариант использования средней взвешенной при отпуске сырья. Сумма отклонений при отпуске сырья рассчитывается пропорционально количеству отпущенных в производство ресурсов. Общая сумма отклонений в стоимости сырья при поступлении за отчетный месяц составляет 3 300 руб. (900 – 900 – 3 300), которая приходится на количество ресурсов на начало периода и их поступления за период (220 + 180 + 200 + 360 + 330 = 1 290). Отпуск сырья в производство – 1 240 кг. Таким образом, сумма отклонений на отпущенное в производство сырье равна 3 172,09 руб., т.е. $3\,300/1\,290 \times 1\,240$. Фактическая себестоимость отпущенного в производство сырья равна 542 572,09 руб., т.е. $539\,400 + 3\,172,09$.

Вариант использования способа ФИФО при отпуске сырья. При этом способе оценка отклонений в стоимости отпущенных материалов производится согласно последовательности поступления материалов на склад. Первый отпуск материалов, как указывалось ранее, в количестве 280 кг произведен 05 февраля. При этом 220 кг отпущено из остатка сырья на складе на начало месяца и 60 кг из первой партии, поступившей 03 февраля. Сумма отклонений составила 300 руб. ($900/180 \times 60$).

Следующий отпуск сырья в производство был осуществлен 12 февраля в количестве 300 кг, из которых 120 кг – из партии, поступившей 03 февраля, и 180 кг – из партии, поступившей 11 февраля. Сумма отклонений в сумме материалов, отпущенных в производство 12 февраля, составила 600 руб., приходящихся на количество неиспользованных материалов из первой партии. По материалам, поступившим 11 февраля, отклонений между фактической и учетной себестоимостью нет.

Общая сумма отклонений в сумме материалов, отпущенных в производство в отчетном месяце, составляет 2 800 руб. (–300 – 600 + 750 + 2 950). Фактическая себестоимость

отпущенного в производство сырья при данном способе оценки отклонений составляет 542 200 руб. (539 400 + 2 800).

Себестоимость сырья, отпущенного производство по учетным ценам, при различных вариантах оценки отклонений от фактической себестоимости одинакова и составляет в представленном примере 539 400 руб. В табл. 3 обобщены сведения о фактической себестоимости и отклонениях в суммах сырья, отпущенного в производство.

В методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов не раскрыты взаимосвязи между способами оценки материальных ресурсов при поступлении и выбытии. В приведенных в методических указаниях примерах расчетов себестоимости отпущенных со склада материалов не рассматриваются варианты применения учетных цен при поступлении.

Данные, представленные в табл. 3, подтверждают целесообразность применения способа ФИФО для оценки отклонений в суммах фактической себестоимости сырьевых ресурсов и по учетным ценам при отпуске в производство и ином выбытии.

Тиражирование рассмотренного примера на реальную деятельность анализируемой организации рыбопереработки, в технологии изготовления продукции которой используется более 20 видов сырья, позволяет обосновать влияние выбора способов оценки и учета сырьевых ресурсов на показатели финансового состояния.

Отмечая продуктивность идеи разработки Конструктора учетной политики и несомненные преимущества технологии ее воплощения в СПС «КонсультантПлюс», авторы рекомендуют применять Конструктор УП в практической деятельности специалистов бухгалтерии, служб внутреннего аудита хозяйствующих субъектов, в консультационном режиме персоналом аудиторских организаций, индивидуальными аудиторами, а также в учебном процессе при формировании профессиональных компетенций. Кроме того, применение Конструктора УП совместно с модулем программы финансового анализа позволяет оценить влияние сгенерированных вариантов учетной политики на показатели финансового состояния организации в целях выбора рациональных способов учета, что будет раскрыто в последующих публикациях.

Таблица 1

Число вариантов учета по элементам учетной политики

Элемент учетной политики	Число вариантов для целей		Источник
	бухгалтерско го учета	налогового учета	
Начисление амортизации объектов основных средств (ОС)	4	2	НК РФ, ст. 259. ПБУ 6/01, п. 18
Списание стоимости объектов ОС до 40 000 руб.	2	–	ПБУ 6/01, п. 5
Установление срока полезного использования нематериальных активов (НМА)	2	3	НК РФ, ст. 258. ПБУ 14/2007, пп. 23–26;
Начисление амортизации НМА	3	2	НК РФ, ст. 258. ПБУ 14/2007, п. 28
Оценка материалов при поступлении	2	–	ПБУ 5/01, п. 5. Методические указания по БУ МПЗ, пп. 15, 80
Учет операций приобретения материалов	2	–	План счетов, счета 10, 15, 16
Оценка материалов при отпуске в производство и ином выбытии	4	3	НК РФ, ст. 254. ПБУ 5/01, п. 16. Методические указания по БУ МПЗ, пп. 73–78

Учет специальных: инструмента, приспособлений, оборудования, одежды	2	–	Методические указания по БУ специального инструмента,..., п. 9
Списание стоимости специальной одежды, срок эксплуатации которой по нормам не превышает 12 мес.	2	–	Методические указания по учету специального инструмента,..., пп. 21, 26
Списание (погашение) стоимости специальной оснастки	3	–	Методические указания по БУ специального инструмента,..., пп. 24, 25
Оценка товаров в розничной торговле	2	–	ПБУ 5/01, п. 13. Положение по ведению БУ и БО в РФ, п. 60
Оценка товаров при их продаже (отпуске)	3	3	НК РФ, ст. 268. ПБУ 5/01, п. 16. Положение по ведению БУ и БО в РФ, п. 60
Учет затрат по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз)	2	2	НК РФ, ст. 320. ПБУ 5/01, п. 13. План счетов БУ, счета 41 и 44
Распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов между объектами калькулирования	6	–	Осуществляется организациями самостоятельно
Списание общехозяйственных расходов	2	–	ПБУ 10/99, п. 9. План счетов БУ, счет 26
Списание коммерческих расходов (расходов на продажу)	2	–	ПБУ 10/99, п. 9. План счетов БУ, счет 44
Списание расходов будущих периодов	3	–	Положение по ведению БУ и БО в РФ, п. 65
Оценка незавершенного производства	3	–	Положение по ведению БУ и БО в РФ, п. 64
Оценка готовой продукции	3	–	Положение по ведению БУ и БО в РФ, п. 59
Создание резервов предстоящих расходов	2	2	НК РФ, ст. 267, 324, 324.1. Положение по ведению БУ и БО в РФ, п. 72
Создание резерва по сомнительным долгам	2	–	Положение по ведению БУ и БО в РФ, п. 70
Оценка стоимости финансовых вложений (ФВ) при выбытии, по которым не определяется текущая рыночная стоимость	3	–	ПБУ 19/02, п. 26
Определение стоимости реализованных ценных бумаг	–	2	НК РФ, ст. 280, п. 7, 9
Учет разницы между суммой фактических затрат на приобретение долговых ценных бумаг и их номинальной стоимостью	2	–	ПБУ 19/02, п. 22
Определение единицы учета ФВ	3	–	ПБУ 19/02, п. 5, 6
Определение налоговой базы по операциям с ценными бумагами	–	2	НК РФ, ст. 280
Определение периодичности проверки под обесценение ФВ	3	–	ПБУ 19/02, п. 38
Признание выручки от продажи продукции, работ, услуг	2	2	ГК РФ, ст. 459. ПБУ 9/99, п. 12
Признание расходов	1	2	НК РФ, ст. 271, 273. ПБУ 10/99, п. 16, 17
Учет расходов на приобретение земли	–	2	НК РФ, ст. 264.1 п. 3, подп. 1
Итого	70	27	–

Примечание. Прочерки в таблице свидетельствуют об отсутствии регламентации порядка учета в указанных нормативных актах.

Таблица 2

Остатки и движение форели свежемороженой за отчетный месяц

Дата	Содержание хозяйственной операции	Количество, кг	Покупная цена, руб./кг	Фактическая себестоимость, руб.
	Остаток на складе на 01.02	220	435	95 700
03.02	Поступление от поставщика	180	430	77 400
	Остаток на складе	400		
05.02	Отпуск в производство	280		
	Остаток на складе	120		
11.02	Поступление от поставщика	200	435	87 000
	Остаток на складе	320		
12.02	Отпуск в производство	300		
	Остаток на складе	20		
17.02	Поступление от поставщика	360	437,50	157 500
	Остаток на складе	380		
22.02	Отпуск в производство	320		
	Остаток на складе	60		
25.02	Поступление от поставщика	330	445	146 850
	Остаток на складе	390		
27.02	Отпуск в производство	340	–	–
	Остаток на складе	50		
	Итого отпущено в производство	1 240	–	–
	Остаток на складе на 01.03	50	–	–

Продолжение табл. 2

Дата	Себестоимость по учетным ценам, руб.	Сумма отклонений оценки ресурсов по фактической себестоимости и учетным ценам, руб.			
		при поступлении	при отпуске в производство по вариантам применения		
			Скольльзящая средняя	Средняя взвешенная	Способ ФИФО
	95 700	–	X		X
03.02	78 300	900	X		X
05.02	121 800	X	–630		–300
11.02	87 000	–	X		
12.02	130 500	X	–253,13		–600
17.02	156 600	–900	X		
22.02	139 200	X	743,69		750
25.02	143 550	–3 300	X		
27.02	147 900	X	2 998,49		2 950
-	539 400	X	2 859,05	3 172, 09	2 800
-	21 750	X	X	X	X

Примечание. X – отклонения не рассчитываются, «–» – отклонений нет.

Таблица 3

Показатели фактической себестоимости и отклонений в суммах сырья по вариантам оценки при отпуске в производство, руб.

Показатель	Сумма отклонений оценки ресурсов при отпуске в производство по вариантам применения		
	Скольльзящая средняя	Средняя взвешенная	Способ ФИФО
Фактическая себестоимость отпущенного в производство сырья	542 259,05	542 572,09	542 200

Сумма отклонений оценки ресурсов по фактической себестоимости и учетным ценам при отпуске в производство	2 859,05	3 172,09	2 800
--	----------	----------	-------

Рисунок 1

Стартовая страница Конструктора учетной политики (компьютерное отображение)

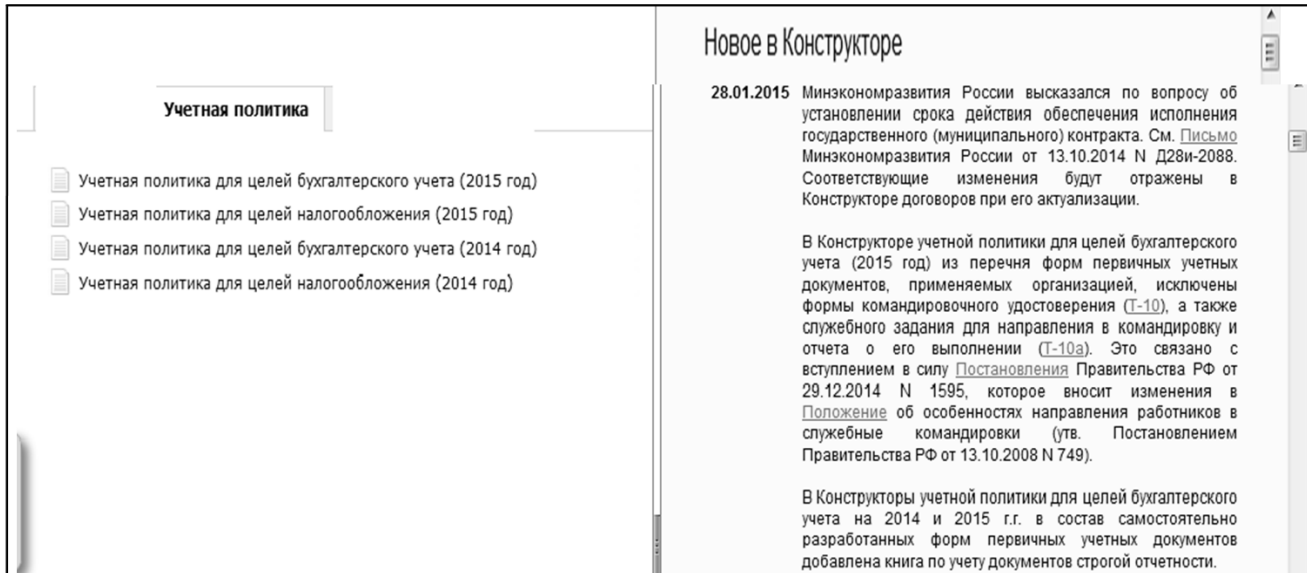


Рисунок 2

Варианты оценки готовой продукции в аналитическом учете (компьютерное отображение)

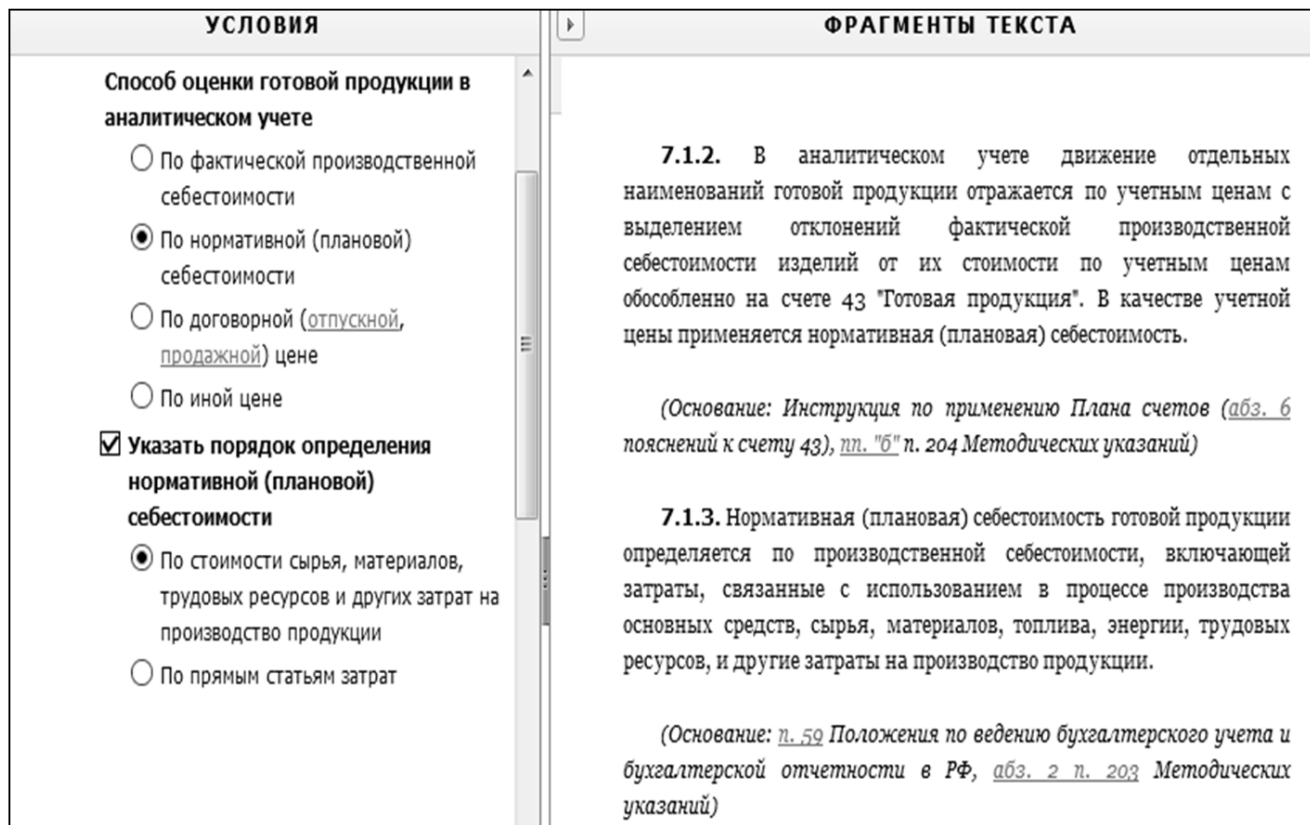


Рисунок 3

Предусмотренные в Конструкторе УП способы начисления амортизации по основным средствам (компьютерное отображение)

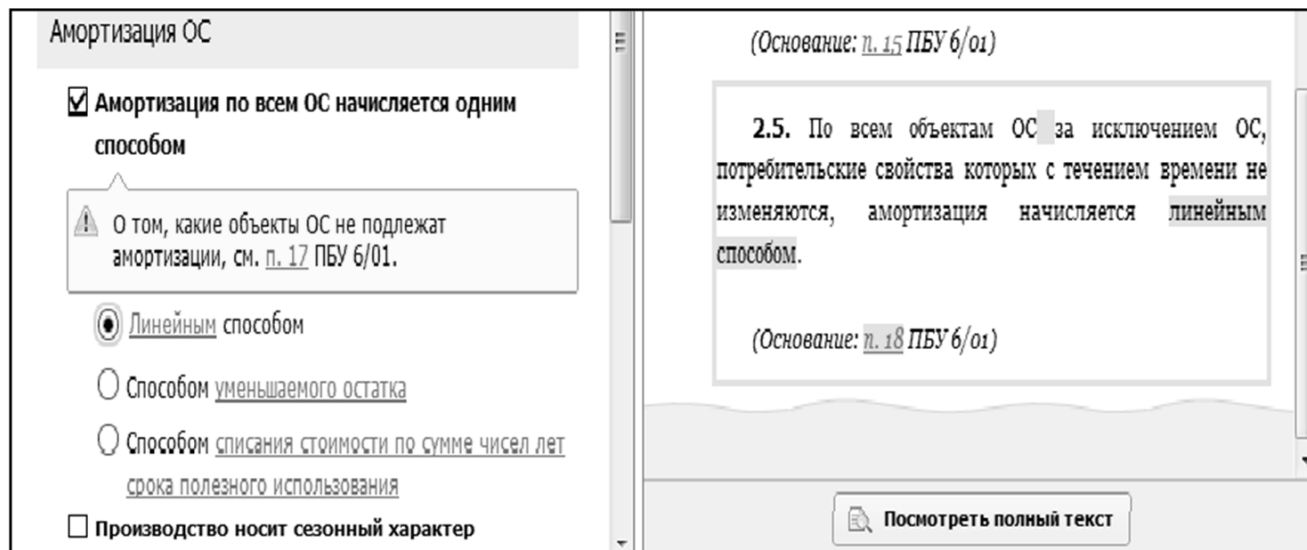


Рисунок 4

Способы оценки материалов при списании, оцененных по фактической себестоимости по операциям приобретения (компьютерное отображение)

УСЛОВИЯ	ФРАГМЕНТЫ ТЕКСТА
<input checked="" type="checkbox"/> СЫРЬЕ И МАТЕРИАЛЫ Учет приобретения материалов	
<input type="checkbox"/> Закрепить применение <u>учетных цен</u> <input type="checkbox"/> Закрепить применение <u>счета 15</u>	<p>5.1.2. Затраты на приобретение материалов, включая транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), отражаются непосредственно на счете 10 "Материалы", формируя фактическую себестоимость материалов. Счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей" и 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" не используются, учетные цены не применяются.</p> <p>(Основание: <u>п. 5 ПБУ 5/01</u>, <u>п. 62, пп. "в" п. 83 Методических указаний, Инструкция по применению Плана счетов</u>)</p>
<input checked="" type="checkbox"/> Установить способ оценки материалов при списании <input type="checkbox"/> По себестоимости каждой единицы <input checked="" type="radio"/> По средней себестоимости <input checked="" type="radio"/> <u>взвешенная оценка</u> <input type="radio"/> <u>скользящая оценка</u> <input type="checkbox"/> По себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО)	<p>5.2.2. При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией по средней себестоимости. Она определяется исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц.</p> <p>(Основание: <u>п. п. 16, 18 ПБУ 5/01</u>, <u>пп. "б" п. 73, п. п. 75, 78 Методических указаний</u>)</p>

Рисунок 5

Рекомендуемые Конструктором УП варианты оценки материалов при списании в ситуации применения учетных цен по операциям их приобретению (компьютерное отображение)

УСЛОВИЯ	ФРАГМЕНТЫ ТЕКСТА
<input checked="" type="checkbox"/> СЫРЬЕ И МАТЕРИАЛЫ _____ Учет приобретения материалов	
<input checked="" type="checkbox"/> Закрепить применение <u>учетных цен</u> <input checked="" type="checkbox"/> Закрепить применение <u>счета 15</u> Цена, принимаемая в качестве учетной <ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> Договорная <input checked="" type="radio"/> Фактическая себестоимость по данным предыдущего периода <input type="radio"/> Планово-расчетная <input type="radio"/> Средняя цена группы 	<p>5.1.2. В отношении материалов в организации применяются учетные цены. В качестве учетной цены принимается фактическая себестоимость по данным предыдущего <u>(период - месяц, квартал и т. п.)</u>.</p> <p>Затраты на приобретение материалов, включая транспортно-заготовительные расходы (ТЗР), первоначально учитываются по дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". Фактически поступившие в организацию материалы принимаются к учету на счет 10 "Материалы" по учетной цене.</p>
<input checked="" type="checkbox"/> Установить способ оценки материалов при списании <ul style="list-style-type: none"> <input type="radio"/> По себестоимости каждой единицы <input checked="" type="radio"/> По средней себестоимости <ul style="list-style-type: none"> <input checked="" type="radio"/> взвешенная оценка <input type="radio"/> скользящая оценка <input type="radio"/> По себестоимости первых по времени приобретения материалов (способ ФИФО) _____ 	<p>5.2.2. При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией по средней себестоимости. Она определяется исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц.</p> <p>(Основание: <u>п. п. 16, 18 ПБУ 5/01, пп. "б" п. 73, п. п. 75, 78 Методических указаний</u>) дебету счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". Фактически поступившие в организацию материалы принимаются к учету на счет 10 "Материалы" по учетной цене.</p>

Список литературы

1. Авдеев В.В. Положение об учетной политике на 2015 год: косвенные расходы в налоговой политике // *Налоги*. 2014. № 37. С. 12–17; № 38. С. 7–15.
2. Акатьева М.Д. Современные тенденции в формировании учетной политики организации // *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2013. № 5. С. 17–21.
3. Акатьева М.Д. Учетная политика для целей сегментного учета (на примере полиграфических предприятий) // *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2014. № 1. С. 2–9.
4. Арабян К.К. Единая концепция финансового контроля в Российской Федерации // *Аудитор*. 2014. № 2. С. 49–54.
5. Белова Е.Л. Построение процесса бюджетирования при формировании учетной политики организации // *Современный бухгалтер*. 2009. № 3. С. 13–19.

6. *Бельских И.Е.* Либерализация учетной политики как стратегия международной конкурентоспособности национальной экономики // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 12. С. 38–43.
7. *Дмитриева И.М.* Учетная политика предприятий в соответствии с МСФО для малого и среднего бизнеса // Аудитор. 2013. № 12. С. 44–48.
8. *Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.И.* Аудит эффективности в рыночной экономике: учеб. пособие / под ред. С.И. Гайдаржи. М.: КНОРУС, 2009. 328 с.
9. *Кельдина Л.И.* Анализ влияния способов распределения косвенных расходов на себестоимость продукции рыбоперерабатывающего предприятия // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 4. С. 40–47.
10. *Кельдина Л.И.* Анализ влияния способов учета сырьевых ресурсов на финансовое состояние рыбоперерабатывающего предприятия // Теоретические и прикладные исследования в экономике и финансах: материалы научной конференции. Нижний Новгород: Издательский салон, ИП Гладкова О.В., 2011. С. 318–328.
11. *Кензеева И.А.* Аудит учетной политики организации // Аудиторские ведомости. 2004. № 6. С. 50–58.
12. *Кеннеди Д.* Написание и использование результатов обучения: практическое руководство. URL: http://main.isuct.ru/files/edu/umu/publ_result_obucheniya.pdf.
13. *Костюкова Е.И., Яковенко В.С.* Совершенствование учетной политики для повышения эффективности управления активами торговых организаций // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 46. С. 11–18.
14. *Крутякова Т.Л.* Годовой отчет-2014. М.: Ай Си Групп, 2014. 402 с.
15. *Макарова Л.Г.* Методологические аспекты разработки внутренних стандартов аудиторских организаций: монография. Нижний Новгород: ННГУ, 2000, 298 с.
16. *Макарова Л.Г.* Понятие и виды аудита эффективности // Экономический анализ: теория и практика. 2012. № 5. С. 2–8.
17. *Макарова Л.Г.* Теоретические основы аудита эффективности: объекты и содержание // Теоретические и прикладные исследования в экономике и финансах: материалы научной конференции. Нижний Новгород: Издательский салон, ИП Гладкова О.В., 2011 С. 248–256.
18. *Мельник М.В., Бердников В.В.* Анализ и контроль в коммерческой организации. М.: ЭКСМО, 2011. 560 с.
19. *Семенихин В.В.* Типовая учетная политика строительной (подрядной) организации // Налоги. 2013. № 44. С. 9–10; № 45. С. 9–15.
20. *Семенихин В.В.* Типовая учетная политика торговой организации // Налоги. 2014. № 1. С. 7–15; № 2. С. 6–9.
21. *Семенихин В.В.* Учетная политика – 2014 // Аудит и налогообложение. 2013. № 10. С. 2–9.
22. *Филобокова Л.Ю.* Налоговая политика малого предприятия: оценка эффективности // Аудиторские ведомости. 2008. № 5. С. 79–85.
23. *Филобокова Л.Ю., Григорьева О.В.* Налоговая политика и налогообложение субъектов малого предпринимательства // Аудитор. 2014. № 12. С. 77–87.

USING THE CONSULTANT PLUS SOFTWARE APPLICATION FOR DESIGNING ACCOUNTING POLICIES IN PRACTICE AND TEACHING CORPORATE PERFORMANCE AUDIT

Larisa G. MAKAROVA^{a,*}, Lyubov' I. KEL'DINA^b

^a National Research University – Higher School of Economics, Nizhny Novgorod, Russian Federation
lmakarova@hse.ru

^b National Research University – Higher School of Economics, Nizhny Novgorod, Russian Federation
lkeldina@hse.ru

* Corresponding author

Article history:

Received 9 June 2015

Accepted 3 July 2015

JEL classification: R10, R29,
R41, R48

Keywords: accounting
policies, performance audit
tool, accounting policies
designing module, alternative
accounting policies,
reasonable options

Abstract

Importance The article reviews the use of the *Accounting Policy Designing Module* (Module) in the *Consultant Plus Software Application* in external and internal audits so to select and formulate reasonable accounting methods, and in examination of the existing accounting policies. We also illustrate how the Module may develop the content and methods of teaching performance audit disciplines.

Objectives The objective is to demonstrate the use of contemporary software and information means for improving theoretical and methodological aspects of corporate performance audits; to reveal possibilities for developing students' thinking abilities from mastering new knowledge to evaluation of alternative solutions through levels of understanding, application, analysis and synthesis using the Module.

Methods The research involves empirical methods of scientific research and displays possibilities of a scenario-based analysis in selecting alternative methods for setting up and keeping financial and tax accounting records using the Module in the educational process.

Results We propose new educational technologies for formulating corporate accounting policies in practical audit and teaching one of such basic disciplines as *Performance Audit in the Market Economy*. The Module facilitates generating professional competencies and helps students acquire new knowledge in sorting out regulations, mastering professional terminology and its appropriate use. The article overviews aspects of the Module that should be further analyzed and specified.

Relevance The Module is reasonable to use by accountants, internal auditors, auditing firms' personnel for consulting purposes, individual auditors and for educational purposes.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2015

Acknowledgments

The article is adapted from the *International Accounting* journal, 2015, no. 21(363).

References

1. Avdeev V.V. Polozhenie ob uchetnoi politike na 2015 god: kosvennye raskhody v nalogovoi politike [The 2015 regulation on accounting policies: indirect taxes in accounting policies]. *Nalogi = Taxes*, 2014, no. 37, pp. 12–17, no. 38, pp. 7–15.
2. Akat'eva M.D. Sovremennye tendentsii v formirovanii uchetnoi politiki organizatsii [Modern trends in shaping the organization's accounting policies]. *Bukhgalterskii uchet v izdatel'stve i poligrafii = Accounting in Publishing and Printing Business*, 2013, no. 5, pp. 17–21.
3. Akat'eva M.D. Uchetnaya politika dlya tselei segmentnogo ucheta (na primere poligraficheskikh predpriyatii) [Accounting policies for segment accounting (a case study of printing businesses)]. *Bukhgalterskii uchet v izdatel'stve i poligrafii = Accounting in Publishing and Printing Business*, 2014, no. 1, pp. 2–9.

4. Arabyan K.K. Edinaya kontseptsiya finansovogo kontrolya v Rossiiskoi Federatsii [The single concept of financial control in the Russian Federation]. *Auditor*, 2014, no. 2, pp. 49–54.
5. Belova E.L. Postroenie protsessa byudzhetrovaniya pri formirovanii uchetnoi politiki organizatsii [Setting up the budgeting process in formulating corporate accounting policies]. *Sovremennyyi bukhuchet = Modern Accounting*, 2009, no. 3, pp. 13–19.
6. Bel'skikh I.E. Liberalizatsiya uchetnoi politiki kak strategiya mezhdunarodnoi konkurentosposobnosti natsional'noi ekonomiki [Liberalization of accounting policies as a strategy for international competitiveness of the national economy]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, no. 12, pp. 38–43.
7. Dmitrieva I.M. Uchetnaya politika predpriyatii v sootvetstvii s MSFO dlya malogo i srednego biznesa [Accounting policies of enterprises in accordance with IFRS for small and medium-sized businesses]. *Auditor*, 2013, no. 12, pp. 44–48.
8. Ivanova E.I., Mel'nik M.V., Shleinikov V.I. *Audit effektivnosti v rynochnoi ekonomike* [Performance audit in the market economy]. Moscow, KnoRus Publ., 2009, 328 p.
9. Kel'dina L.I. Analiz vliyaniya sposobov raspredeleniya kosvennykh raskhodov na sebestoimost' produktsii rybopererabatyvayushchego predpriyatiya [Analyzing the impact of indirect costs allocation methods on the cost of fish processing plant's products]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, no. 4, pp. 40–47.
10. Kel'dina L.I. [Analyzing the impact of methods for accounting of raw materials on the financial position of the fish processing plant]. *Teoreticheskie i prikladnye issledovaniya v ekonomike i finansakh: materialy nauchnoi konferentsii* [Proc. Sci. Conf. Theoretical and Applied Researches in Economics and Finance]. Nizhny Novgorod, Izdatel'skii salon, IP Gladkova O.V. Publ., 2011, pp. 318–328.
11. Kenzeeva I.A. Audit uchetnoi politiki organizatsii [Auditing the accounting policies of the organization]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2004, no. 6, pp. 50–58.
12. Kennedy D. *Napisanie i ispol'zovanie rezul'tatov obucheniya: prakticheskoe rukovodstvo* [Writing and Using Learning Outcomes: a Practical Guide]. Available at: http://main.isuct.ru/files/edu/umu/publ_result_obucheniya.pdf. (In Russ.)
13. Kostyukova E.I., Yakovenko V.S. Sovershenstvovanie uchetnoi politiki dlya povysheniya effektivnosti upravleniya aktivami torgovykh organizatsii [Improving the accounting policies for enhancing the management of trading companies' assets]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, no. 46, pp. 11–18.
14. Krutyakova T.L. *Godovoi otchet – 2014* [The 2014 Annual report]. Moscow, IC Grupp Publ., 2014, 402 p.
15. Makarova L.G. *Metodologicheskie aspekty razrabotki vnutrennikh standartov auditorskikh organizatsii: monografiya* [Methodological aspects of developing auditing firms' internal standards: a monograph]. Nizhny Novgorod, State University of Nizhny Novgorod Publ., 2000, 298 p.
16. Makarova L.G. Ponyatie i vidy audita effektivnosti [The concept and types of performance audit]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2012, no. 5, pp. 2–8.

17. Makarova L.G. [Theoretical basics of performance audit: items and contents]. *Teoreticheskie i prikladnye issledovaniya v ekonomike i finansakh: materialy nauchnoi konferentsii* [Proc. Sci. Conf. Theoretical and Applied Researches in Economics and Finance]. Nizhny Novgorod, Izdatel'skii salon, IP Gladkova O.V. Publ., 2011, pp. 248–256.
18. Mel'nik M.V., Berdnikov V.V. *Analiz i kontrol' v kommercheskoi organizatsii* [Analysis and control in a profit-making entity]. Moscow, EKSMO Publ., 2011, 560 p.
19. Semenikhin V.V. Tipovaya uchelnaya politika stroitel'noi (podryadnoi) organizatsii [Model accounting policies of the construction entity (contractor)]. *Nalogi = Taxes*, 2013, no. 44, pp. 9–10, no. 45, pp. 9–15.
20. Semenikhin V.V. Tipovaya uchelnaya politika torgovoi organizatsii [Model accounting policies of the construction entity (contractor)]. *Nalogi = Taxes*, 2014, no. 1, pp. 7–15, no. 2, pp. 6–9.
21. Semenikhin V.V. Uchelnaya politika – 2014 [The 2014 accounting policies]. *Audit i nalogooblozhenie = Audit and Taxation*, 2013, no. 10, pp. 2–9.
22. Filobokova L.Yu. Nalogovaya politika malogo predpriyatiya: otsenka effektivnosti [The tax policy of the small entity: performance appraisal]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2008, no. 5, pp. 79–85.
23. Filobokova L.Yu., Grigor'eva O.V. Nalogovaya politika i nalogooblozhenie sub"ektov malogo predprinimatel'stva [The tax policy and taxation of small businesses]. *Auditor*, 2014, no. 12, pp. 77–87.