Методологические подходы к формированию и аудиту учетной политики коммерческой организации

Тамхаев Д.М., магистрант, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Пятигорск, Российская Федерация
Тамхаев И.М., магистрант, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Пятигорск, Российская Федерация
Моисеенко И.А., кандидат экономических наук, кафедра бухгалтерского учета, управления и маркетинга, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Пятигорск, Российская Федерация

Аннотация. Учетная политика является основой всей учетной системы предприятия. Однако это не только бухгалтерский внутренний регламент коммерческого предприятия, отражающего оптимальный способ осуществления учета, но и инструмент формирования сведений, нацеленных на вынесение эффективных управленческих решений. С помощью учетной политики можно добиться максимальных результатов функционирования коммерческой фирмы: воздействие на сбор, обобщение и систематизация полученной информации, оптимальность налогообложения, финансовые результаты. Учетная политика представляет собой инструмент управления расходами коммерческого предприятия, а также результатами при планировании (тактическом и стратегическом), снижения трудоемкости, оптимизации налогообложения, использования подходов и принципов МСФО. Каждая проблема реализации и разработки учетной политики относится к основным разделам аудита, воздействующим на результаты проверки.

Ключевые слова: учетная политика, аудит, финансовая устойчивость, бухгалтерская отчетность.

Methodological approaches to the formation and audit of accounting policy of a commercial organization

Tamkhaev D.M., graduate student, Russian economic University
n.a. G.V. Plekhanov, Pyatigorsk, Russian Federation
Tamkhaev I.M., graduate student, Russian economic University
n.a. G.V. Plekhanov, Pyatigorsk, Russian Federation
Moiseenko I.A., candidate of economic Sciences, Department of accounting, management and marketing, Russian economic University
n.a. G.V. Plekhanov, Pyatigorsk, Russian Federation

Annotation. Accounting policy is the basis of the entire accounting system of the enterprise. However, this is not only the internal accounting regulations of the commercial enterprise, reflecting the best way of accounting, but also a tool for the formation of information aimed at making effective management decisions. With the help of accounting policy, you can achieve maximum results of the functioning of a commercial firm: the impact on the collection, compilation and systematization of the information received, optimal taxation, financial results. Accounting policy is a tool for managing the costs of a commercial enterprise, as well as the results of planning (tactical and strategic), reducing labor intensity, tax optimization, the use of approaches and principles of IFRS. Each problem of implementation and development of accounting policy relates to the main sections of the audit affecting the results of the audit.

Key words: accounting policy, audit, financial stability, financial statements.

К основной функции учетной политики можно отнести выбор одного из максимально эффективных в организации способа ведения налогообложения и бухгалтерского учета, отражающего специфику работы определенного хозяйствующего субъекта.

К основному назначению аудита относится формирование аудиторского мнения относительно достоверности бухгалтерской отчетности коммерческой организации. Оказывая такие услуги, безусловно, аудит нужно начинать с проверки учетной политики коммерческого предприятия. Осуществляя аудит

учетной политики, аудитору нужно обеспечить разумный уровень уверенности по предмету того, что учетные данные (финансовые и нефинансовые), являющиеся объектом аудита, не имеют существенных искажений, и сформированы с соблюдением норм действующего законодательства. Аудитор в аудиторском заключении формулирует это в форме разумной уверенности.

Перечень согласованных процедур аудита учетной политики составляется аудитором и аудируемым лицом. При проведении согласованных процедур аудиторы проводят оценку и анализ учетной политики и формируют отчет об обнаруженных фактах, но без обеспечения уверенности. Пользователи отчета, основываясь на проведенных процедурах и выявленных фактах, зафиксированных в нем, могут самостоятельно оценить и сделать выводы, основываясь на всей информации, собранной аудитором.

Компилируя финансовую информацию, представляющую собой процесс сбора, обобщения и классификации всего комплекса финансовой информации, и осуществляя ее трансформацию, на основе которой для коммерческой организации выполняется вынесение эффективных решений, и формируя прозрачную и привлекательную для собственника и инвестора отчетность, возможно применение процедур аудита учетной политики.

Целью компиляции финансовой информации состоит для аудитора в использовании знаний эксперта в сфере бухгалтерского учета. Это все предусматривает систематизацию учетной информации в удобную для управления и понимания форму. Все указанные процедуры в пределах предоставляемых услуг не принимаются за аргументы для формирования мнения относительно достоверности финансовой информации. Основные пользователи компилированной информации обладают определенным преимуществом от проведенных аудитором процедур, поскольку данный вид услуг, как и все остальные, исполняются с добросовестностью и профессиональной компетентностью. В ходе компиляции финансовых данных осуществляется анализ учетной политики и особой востребованностью могут обладать результаты ее аудита.

Другие виды услуг, касающиеся аудиторской деятельности, предоставляемые аудиторами аудируемым клиентам, не регулируются аудиторскими стандартами. Это закрепляется пунктом 6 ФПСАД № 24. Другие услуги, касающиеся аудиторской деятельности, включают согласно с ФЗ № 307 «Об аудиторской деятельности»:

– восстановление, ведение и постановку бухгалтерского учета, бухгалтерское консультирование, составление бухгалтерской отчетности;

– налоговое консультирование, ведение и восстановление налогового учета, постановку, составление налоговых деклараций и расчетов;

– управленческое консультирование, касающееся финансово-хозяйственной деятельности, в том числе вопросов реорганизации предприятий либо их приватизации;

– правовую помощь в сферах, касающихся аудиторской деятельности, в том числе консультации по юридическим вопросам, представление доверителя в административном и гражданском судопроизводстве, в таможенных и налоговых правоотношениях, в органах местного самоуправления и органах государственной власти;

– внедрение информационных технологий и автоматизацию бухгалтерского учета;

– оценочную деятельность;

– анализ и разработку инвестиционных проектов, формирование бизнес- планов;

– проведение экспериментальных и научно-исследовательских работ в сферах, касающихся аудиторской деятельности, распространение их результатов на электронных и бумажных носителях;

– обучение в сферах, касающихся аудиторской деятельности».

Аудиторскими организациями могут применяться процедуры аудита в пределах аудита бухгалтерской отчетности и услуг, которые сопутствуют аудиту, обзорных проверок, компиляции, согласованных процедур, других услуг, касающихся аудиторской деятельности (к примеру, разработка учетной

политики, обоснование выбора способов и методов бухгалтерского учета, оценка ее эффективности и пр.). На вид услуг влияет аудиторское задание, которое ставится коммерческой организацией-клиентом. Все это в комплексе требует рассмотрения подходов к проведению учетной политики коммерческого предприятия.

Определение «аудита» в пределах широкого подхода следует понимать как аудит бизнеса, который включает, помимо традиционного аудита бухгалтерской отчетности, сопутствующие аудиту услуги и иные услуги аудитора, касающиеся аудиторской деятельности. Согласно с данной трактовкой может аудироваться стратегия для развития предприятия; проводиться оценивание эффективности системы управления; формироваться рекомендации по росту эффективности деятельности в финансово-хозяйственной сфере; аудит узких мест аудируемых лиц; разрабатываться учетная политика и оцениваться ее эффективность.

Процедуру аудита учетной политики можно проводить при оказании совокупности аудиторских услуг, включающей аудит отчетности, сформированной по специальным правилам, финансовой отчетности и некоторых их частей, сопровождающие аудит услуги, а также другие услуги, касающиеся аудиторской деятельности. К примеру, процедуру аудита учетной политики в целях налогообложения можно использовать при аудите налоговой отчетности, осуществляемой согласно со стандартом, называющимся «Особенности аудита отчетности, сформированной по специальным правилам».

Требования относительно регламентации порядка осуществления аудита, организация функционирования аудиторских фирм, их связь с аудируемыми лицами в качестве первоочередных проблем обозначили методологические и организационные вопросы.

Калиничевой Р.В.[1] выделяется как перспективный подход становление методологии аудита на основе интеграции аудита и корпоративного

[1] Калиничева, Р.В. Направление развития методологии аудита / Р.В. Калиничева // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 2. – С. 179-184.

управления, а также финансового анализа, что обеспечит применение аудиторских выводов и рекомендаций для вынесения управленческих решений.

Цель статьи состоит в рассмотрении специализированных методологических подходов к ведению учетной политики коммерческого предприятия с учетом специфики функционирования экономического субъекта.

По мнению Чубаровой Ю.С., Швыревой О.И.[2], к первостепенным объектам аудита относится учетная политика, потому как недоработка либо неоптимальным способом сформированная учетная политика или неправильная ее реализация выступает причиной понижения качества отчетности и бухгалтерского учета, учетная политика влияет на составление статей бухгалтерской отчетности. Это все объясняет включение в программу и план аудита разделов бухгалтерского учета того пункта, который посвящен оценке и проверке эффективности и оптимальности положений учетной политики.

Каждая проблема реализации и разработки учетной политики относится к основным разделам аудита, воздействующим на результаты проверки. Ввиду этого учетная политика коммерческого предприятия выступает объектом проверки на каждой стадии аудита – начиная процессом формирования плана проверки и заканчивая формированием аудиторских заключений.

Учетная политика является основой всей учетной системы предприятия. Однако это не только бухгалтерский внутренний регламент коммерческого предприятия, отражающего оптимальный способ осуществления учета, но и инструмент формирования сведений, нацеленных на вынесение эффективных управленческих решений. С помощью учетной политики можно добиться максимальных результатов функционирования коммерческой фирмы: воздействие на сбор, обобщение и систематизация полученной информации, оптимальность налогообложения, финансовые результаты. Учетная политика представляет собой инструмент управления расходами коммерческого предприятия, а также результатами при планировании (тактическом и

[2] Чубарова, Ю.С. Методика аудита учетной политики организации [Электронный ресурс] / Ю.С. Чубарова, О.И. Швырева. – Режим доступа: http://www.consultant.ru

стратегическом), снижения трудоемкости, оптимизации налогообложения, использования подходов и принципов МСФО[3].

В процессе проведения аудита учетной политики нужно использовать основные подходы к формированию методик аудита, которые характеризуются в табл.1.

Таблица 1

Основные подходы при проведении аудита учетной политики

Подходы	Суть подхода
1) Бухгалтерский	Бухгалтерский подход является традиционным. Суть его – разработка совокупности методик проверки всех разделов бухучета, налогообложения, управленческого учета, учета по МСФО и т.д., например, аудит учетной политики в целях бухгалтерского учета, аудит учетной политики в целях налогового учета и т.д. Методики аудиторской проверки учетной политики по основным разделам бухучета, налогообложения, управленческого учета, учета по МСФО и т.д. в том или ином наборе выступают составными частями каждой аудиторской проверки.
2) Специальный	Специальный подход включает в себя разработку методик аудиторской проверки учетной политики групп предприятий, которые обладают специальными признаками (налоговым режимом, отраслевыми особенностями производства и управления, формой собственности, масштабами деятельности). Например, методики аудиторской проверки учетной политики организаций потребительской кооперации, методика аудита учетной политики холдинга.
3) Отраслевой	При отраслевом подходе разрабатываются методики аудиторской проверки учетной политики предприятий в зависимости от совокупности видов деятельности, отраслевой специфики. Это следующие методики аудита учетной политики: организаций торговли, сельскохозяйственных, строительных организаций, банков, страховых организаций и инвестиционных институтов. В этих методиках учтены отраслевые особенности формирования учетной политики.

При изучении комплексных систем основой для исследования может выступать диалектический метод, в границах которого существуют индуктивный и дедуктивный подходы. Дедуктивный подход предусматривает

[3] Граммова, Е.А. Методика проведения аудита учетной политики для целей управленческого учета коммерческих организаций / Е.А. Граммова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 4. – С.155-162.

изучение интересов внутренних пользователей, общих положений, а затем – анализ их характеристик, которые определяют место объекта, состояние, задачи, цели и иные особенности функционирования. Под дедукцией понимается специфический прием, при помощи которого формулируют выводы от общего к частному.

Согласно с индуктивным методом объекты изучаются постепенно: от частного к общему, но результаты и выводы опираются на наблюдения, доказательства, выводы.

В процессе проведения аудита оба метода характеризуются большим значением и используются для изучения финансово-хозяйственной деятельности, эффективности и оценки систем управления коммерческим предприятием, характеристики некоторых разделов бухучета и учетной системы в целом. Дедуктивный подход дает возможность исследовать современную постановку бухучета, составление достоверной бухгалтерской отчетности, обеспечивающей руководство качественными данными, на основе которых выносятся эффективные долгосрочные управленческие решения.

Индуктивным методом исследуются отдельные подгруппы процессов, сосредоточивающие внимание на имеющихся узких местах. Анализ периодичности и повторяемости появления недостатков в бухучете позволяет делать выводы и формулировать предложения для их устранения. Для установления эффективности некоторых фактов хозяйственной жизни, и для разрешения точечных задач используется индуктивный метод. Следовательно, при исследовании методологического подхода к проведению аудита учетной политики можно применять дедуктивный подход, поскольку аудиторские организации, осуществляя аудит, выделяют в качестве автономного раздела тот раздел, который посвящен аудиту учетной политики. Указанный раздел аудируется вначале, что указывает на применение дедуктивного подхода: от общего к частному.

Можно выделить следующие основные особенности аудита учетной

политики коммерческого предприятия[4]:

1. При осуществлении комплексной аудиторской проверки, первым разделом в программе и плане аудита выступает аудит учетной политики.

2. При аудите аудитор руководствуется действующим российским законодательством в сфере отчетности и бухгалтерского учета, а также требованиями МСФО.

3. Коммерческие организации могут разрабатывать собственные стандарты экономического субъекта, которые детализируют требования действующей законодательной базы применительно к специфике предприятия, а также регламентируют направления деятельности, не закрепленные российским законодательством (к примеру, детализированная методика проведения раздельного учета).

4. Нужно отметить, что большую роль при выполнении аудита учетной политики играет отраслевая специфика (строительство, услуги, торговля и т.п.) коммерческого предприятия, оказывающая огромное значение на бухгалтерский учет.

5. Поскольку коммерческие организации сочетают зачастую совокупность разных видов экономической деятельности, аудитору при выполнении аудита учетной политики, важно учитывать и такую особенность. Это нужно четко отразить в учетной политике используемой экономическими субъектами методики раздельного учета.

6. На процесс аудита учетной политики влияет то, какую услугу оказывает аудиторская организация, поскольку в настоящее время при практическом применении аудит все чаще рассматривается в широком и узкомего понимании.

В пределах «узкого подхода аудит следует определить, как аудит бухгалтерской отчетности, аудит отдельных частей в отчетности, что закрепляет и ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 года» При

[4] Иванова, Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике: учеб. пособие / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников ; под ред. С.И. Гайдаржи.– М.: КНОРУС, 2017. – 328 с.

осуществлении процедур аудита учетной политики аудиторы должны учитывать те факторы, которые влияют на учетную политику.

Среди данных факторов можно выделить: размер организации, форму собственности, отраслевую специфику, дислокацию и режим налогообложения, реализуемую организацией стратегию.

Рассмотрим указанные факторы детальнее.

1. Масштабы предприятия непосредственно влияют на разработку учетной политики, поскольку во многом она зависит от организационной структуры коммерческого предприятия.

2. Форма собственности влияет на учетную систему бухгалтерского учета, что нужно фиксировать в учетной политике.

3. В учетной политике коммерческих предприятий нужно учитывать особенности работы организаций разных форм собственности и отраслевой принадлежности в пределах действующей законодательной базы.

4. Разработка учетной политики во многом зависит от дислокации, поскольку коммерческая организация может располагаться в свободной экономической зоне, а зависимые и дочерние компании могут функционировать в другом государстве. Все это нужно обязательно учитывать при формировании учетной политики предприятия.

5. Режим налогообложения влияет на учетно-аналитическое обеспечение учетной политики предприятия, что должно закрепляться в учетной политике.

6. Осуществляемая организацией стратегия влияет на систему учета, обязанную соответствовать стратегическим целям и финансовой стратегии.

Следовательно, методологические подходы к разработке учетной политики коммерческого предприятия способствуют рациональному ведению налогового и бухгалтерского учета, а грамотное применение их данных позволяет организации достичь экономического благополучия. Ввиду этого, принимать решения, выбирая способы учета учетной политики нужно взяв во внимание предварительные расчеты, оценку экономических последствий, оптимизацию возможных вариантов, стратегию и задачи развития, ее

экономический потенциал и реальное состояние дел.

Библиографический список

1. Граммова, Е.А. Методика проведения аудита учетной политики для целей управленческого учета коммерческих организаций / Е.А. Граммова // Аудит и финансовый анализ. – 2015. – № 4. – С.155-162.

2. Иванова, Е.И. Аудит эффективности в рыночной экономике: учеб. пособие / Е.И. Иванова, М.В. Мельник, В.И. Шлейников; под ред. С.И. Гайджаржи. – М.: КНОРУС, 2017. – 328 с.

3. Калиничева, Р.В. Направление развития методологии аудита / Р.В. Калиничева // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – № 2. – С. 179-184.

4. Чубарова, Ю.С. Методика аудита учетной политики организации [Электронный ресурс] / Ю.С. Чубарова, О.И. Швырева. – Режим доступа: http://www.consultant.ru.

References

1. Grammova, E.A. Methodology for conducting an audit of accounting policies for management accounting purposes of commercial organizations / E.A. Grammova // Audit and financial analysis. – 2015. – № 4. – C.155-162.

2. Ivanova, E.I. Performance audit in a market economy: studies. manual / E.I. Ivanova, M.V. Melnik, V.I. Shleinikov; by ed. S.I. Gaydarzhi. – M.: KNORUS, 2017. – 328 p.

3. Kalinicheva, R.V. Direction of development of audit methodology / R.V. Kalinicheva // Audit and financial analysis. – 2016. – № 2. – p. 179-184.

4. Chubarova, Yu.S. Methods of auditing the accounting policies of the organization [Electronic resource] / Yu.S. Chubarova, O.I. Shvyreva. – Access mode: http://www.consultant.ru.