

**Управленческий учет и менеджмент организации:
проблемы взаимодействия**

УДК 657.

МУРАВИЦКАЯ Наталья Константиновна, аудитор,
кандидат экономических наук, профессор кафедры
«Бухгалтерский учет» ФГОБУ ВО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации»,
Москва (E-mail: n.muravitskaya@gmail.com)

КОРЧИНСКАЯ Галина Ивановна, аудитор,
кандидат экономических наук, доцент кафедры
«Бухгалтерский учет» ФГОБУ ВО «Финансовый университет
при Правительстве Российской Федерации»,
Москва (E-mail: lgi1962@yandex.ru)

**ВЛИЯНИЕ ОТДЕЛЬНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА
ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ**

Аннотация. В данной статье рассмотрены основные элементы учетной политики, их влияние на формирование статей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также на показатели финансового состояния экономического субъекта. Обоснована роль учетной политики как инструмента управления организацией, ее соответствие финансовой стратегии развития бизнеса. Выделены цели, для которых необходимо формирование учетной политики организации: снижение трудоемкости учетных работ; рационализация движения денежных потоков; сближение приемов учета и способов раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности с МСФО; повышение инвестиционной привлекательности. Элементы учетной политики организации разделены на три группы, в зависимости от их влияния на показатели отчетности: вызывающие изменения; не изменяющие значения; невозможно сделать однозначную оценку о влиянии. Проанализировано влияние способов учетной политики организации на увеличение или уменьшение значения показателей финансового состояния экономического субъекта.

Ключевые слова: учетная политика, бухгалтерская (финансовая) отчетность, показатели финансового состояния, экономический субъект, оптимизация налогообложения, МСФО.

**Management accounting and management organization:
Problems of interaction**

Natalya K. Muravitskaya, Auditor, Candidate of economic
Sciences, Professor Of the Chair of "Accounting" of the
Finance University under the Government of the
Russian Federation, Moscow (E-mail: n.muravitskaya@gmail.com)

Galina I. Korchinskaja, Auditor, candidate of economic
Sciences, Assistant Professor at the Chair of "Accounting" of the
Finance University under the Government of the
Russian Federation, Moscow (E-mail: lgi1962@yandex.ru)

THE IMPACT OF CERTAIN ELEMENTS OF THE ACCOUNTING POLICY ON THE FINANCIAL SITUATION OF THE ORGANIZATION

Abstract. This article describes the main elements of accounting policy and their influence on the formation of items of the accounting (financial) reporting, as well as on the indicators of financial situation of the economic entity. The role of the accounting policies as a tool for management of the organization, its compliance with the financial business development strategy is demonstrated. The purposes for which the formation of accounting policy is necessary are distinguished: reduction of complexity of accounting work; rationalization of cash flows; the convergence of accounting techniques and methods in the disclosure of the accounting (financial) reporting to IFRS; increasing the investment attractiveness. Elements of accounting policy of the organization are divided into three groups, depending on their effect on reporting indicators: causing changes; it does not change; it is impossible to make a clear assessment of the impact. The effect of the accounting policy methods to increase or decrease the values of the indicators of the economic entity financial situation is analyzed.

Keywords: *accounting policy, the accounting (financial) reporting, financial indicators, economic entity, optimization of taxation, IFRS.*

Эффективность учетной политики организации следует оценивать, исходя из того, какое влияние она оказывает на успех деятельности экономического субъекта, ведь учет не является самоцелью, а должен служить средством для достижения успеха в бизнесе. Для российских организаций составление и применение учетной политики является делом, недостаточно освоенным для финансового управления. В то время как именно от учетной политики в огромной степени зависит качество учета, достоверность отчетности и эффективность управления.

Роль учетной политики в современных экономических условиях значительно возросла, так как она превратилась в реальный инструмент управления организацией.

ПБУ 1/2008 трактует учетную политику экономического субъекта как «принятую ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности» [1].

Учетная политика организации лежит в основе всей системы бухгалтерского учета и является внутренним документом экономического субъекта, который закрепляет выбор одного из вариантов учета. С помощью закрепленных в учетной политике элементов можно влиять непосредственно на величину

себестоимости продукции, прибыли, налогов, а также на значение показателей финансовой отчетности. Учетные данные являются весьма условными, а умение обобщать их для принятия управленческих решений позволяет достигать поставленных целей без осуществления дополнительных затрат.

В отдельных хозяйствующих субъектах к формированию учетной политики относятся не на должном уровне, и главным является факт наличия данного документа, а не его содержание. Учетная политика должна соответствовать финансовой стратегии развития экономического субъекта, при этом можно выделить следующие цели ее формирования:

- снижение трудоемкости учетных работ, что означает принятие наиболее простых и доступных способов ведения учета, а также сведение к минимуму различий между учетом налоговым и бухгалтерским;

- рационализация движения денежных потоков и, как следствие, увеличение инвестиционных возможностей хозяйственного субъекта. Составление такой учетной политики важно при освоении новых рынков сбыта, т.е. при осуществлении инвестиций и привлечении дополнительных финансовых ресурсов. В этом случае целесообразным будет применение ускоренных методов погашения стоимости активов и признания их в расходах экономического субъекта, оптимизации налогообложения, высвобождении дополнительных финансовых ресурсов.

- сближение приемов и способов учета с МСФО. На современном этапе не представляется возможным устранить полностью различия между российскими и международными стандартами финансовой отчетности, но возможно снижение затрат времени и труда на осуществление процедуры трансформации отчетности.

- повышение инвестиционной привлекательности. В данном случае формирование учетной политики происходит таким образом, чтобы обеспечить составление прозрачной, аналитической, с точки зрения инвестирования, финансовой отчетности. Такой подход вызван стремлением экономических субъектов привлечь дополнительные источники финансирования.

Все элементы учетной политики организации, в зависимости ее влияния на показатели отчетности, можно классифицировать по следующим трем группам.

В первую группу объединены элементы, вызывающие изменения показателей отчетности. К ним можно отнести элементы учетной политики с прогнозируемым влиянием на финансовые результаты и отчетность, которые необходимо подразделять на две подгруппы:

– элементы, с долгосрочным периодом воздействия на финансовую отчетность (переоценка внеоборотных активов, способ начисления амортизации и порядок списания с бухгалтерского учета при закреплении стоимостного критерия, перевод долгосрочной задолженности в разряд краткосрочной и др.);

– элементы с краткосрочным периодом воздействия на финансовую отчетность (оценка производственных запасов, порядок погашения стоимости спецодежды со сроком использования до 12 месяцев).

Во вторую группу отнесены элементы, не изменяющие значения показателей отчетности. К таким элементам можно отнести следующие: оценка приобретаемых материалов и порядок их учета (счета 10, 15, 16); дата определения курсовой разницы; периодичность корректировки стоимости ценных бумаг.

В эту же группу элементов можно отнести и способ распределения косвенных расходов. При выборе любого способа общая сумма расходов остается постоянной, при этом изменяется только себестоимость конкретных видов продукции, что в итоге не влияет на показатели, представленные в отчетности.

В третью группу выделены элементы учетной политики, в отношении которых нельзя сделать однозначную оценку, оказывающие влияние на показатели отчетности: оценка незавершенного производства; оценка возвратных отходов; классификация затрат на производство.

Взаимосвязь отдельных элементов учетной политики и показателей финансового состояния экономического субъекта можно представить в виде следующей схемы (рис. 1).

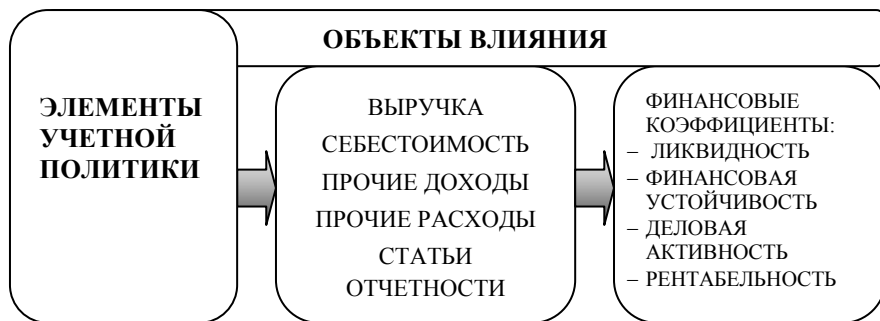


Рис. 1 – Влияние элементов учетной политики при расчете показателей финансового состояния экономического субъекта.

В таблице 1 рассмотрим, как отдельные элементы учетной политики организации повлияют на показатели финансового состояния экономического субъекта.

Таблица 1 – Влияние отдельных элементов учетной политики на формирование показателей финансового состояния

№	Элемент учетной политики		Показатели финансового состояния	
			Увеличение (+)	Уменьшение (-)
1	Применение ускоренных методов амортизации основных средств		Коэффициенты: - текущей ликвидности - обеспеченности собственными оборотными средствами - общей оборачиваемости активов Фондоотдача	Показатели рентабельности: - продаж - собственного капитала - активов - оборотного капитала Чистые активы
2	Переоценка основных средств	дооценка	Коэффициенты: - финансовой устойчивости - автономии - финансирования Чистые активы	Рентабельность: - продаж - собственного капитала - активов Фондоотдача Коэффициенты: - общей оборачиваемости активов - оборачиваемости собственного капитала
		уценка	Рентабельность: - продаж - собственного капитала - активов Фондоотдача Коэффициенты: - общей оборачиваемости активов - оборачиваемости собственного капитала	Коэффициенты: - финансовой устойчивости - автономии - финансирования Чистые активы
3	Учет ремонта основных средств	Расходы будущих периодов	Коэффициент текущей ликвидности	Коэффициенты: - обеспеченности собственными оборотными средствами - оборачиваемости материальных запасов

		Создание резерва	Коэффициенты: - финансовой устойчивости - автономии - финансирования	Рентабельность: - продаж - активов - оборотного капитала
4		Начисление амортизации нематериальных активов способом уменьшаемого остатка	Рентабельность: - продаж - собственного капитала - активов - оборотного капитала	Чистые активы
5		Списание расходов на продажу и управленческих расходов пропорционально себестоимости реализованной продукции	Коэффициенты: - текущей ликвидности - общей оборачиваемости активов - оборачиваемости материальных запасов - оборачиваемости собственного капитала Чистые активы	Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами Рентабельность продаж
6		Создание резервов предстоящих расходов	Коэффициенты: - текущей ликвидности - финансовой устойчивости - автономии - финансирования	Рентабельность: - собственного капитала - активов - оборотного капитала Коэффициенты: - общей оборачиваемости активов - оборачиваемости собственного капитала
7		Создание резервов по сомнительным долгам	Коэффициент общей оборачиваемости активов	Коэффициенты: - текущей ликвидности - быстрой ликвидности - обеспеченности собственными оборотными средствами Рентабельность: - собственного капитала - активов - оборотного капитала Чистые активы
9		Оценка запасов методом ФИФО	Коэффициент текущей ликвидности Рентабельность: - продаж - собственного капитала Чистые активы	Коэффициенты: - общей оборачиваемости активов - оборачиваемости материальных запасов.
10		Списание ТЗР упрощенными методами	Коэффициент текущей ликвидности Рентабельность: - продаж - собственного капитала	Коэффициенты: - обеспеченности собственными оборотными средствами - общей оборачиваемости активов - оборачиваемости

		- активов - оборотного капитала	материальных запасов
--	--	------------------------------------	----------------------

Как видно из таблицы 1, практически каждый элемент учетной политики в большей или меньшей степени оказывает влияние на показатели финансового состояния экономического субъекта. Следовательно, экономический субъект имеет возможность воздействовать на стоимостное значение статей отчетности и финансовые коэффициенты, меняя их в нужном направлении.

Учетная политика экономического субъекта также оказывает влияние на финансовый результат ее деятельности. Показатели прибыли представляют собой разницу между доходами и расходами, а выбор порядка их признания может оказать влияние на увеличение (уменьшение) конечной величины финансового результата.

Показатель «выручка» в бухгалтерском учете признается двумя методами: методом начисления, а для субъектов малого и среднего бизнеса - кассовым методом. При применении кассового метода затраты, связанные с производством и реализацией продукции, будут отражаться только в части оплаченных затрат, что приводит к увеличению величины финансового результата за счет уменьшения себестоимости продукции (работ, услуг).

Преимущество кассового метода заключается в том, что в доход, который учитывается при налогообложении прибыли, будет включена только оплаченная выручка. Но отрицательным моментом является то, что расходы уменьшат налогооблагаемую прибыль только после того, как будут оплачены. Бывают ситуации, когда организация не успевает оплатить расходы в течение налогового периода, в результате чего происходит завышение налога на прибыль. Поэтому отдельные экономические субъекты вынуждены отказаться от кассового метода.

Метод начисления предотвращает данные проблемы, но имеет свои недостатки. Так, в состав доходов включают выручку независимо от поступления денежных средств, как следствие этого может образоваться задолженность по налогу на прибыль, по НДС, что не обеспечено реальными деньгами и может привести к финансовым затруднениям.

Периодичность проведения инвентаризации имущества и обязательств является элементом учетной политики и влияет на достоверность формируемой отчетности. Результаты проведенной инвентаризации обеспечивают достоверность раскрываемой в

отчетности информации и позволяют предотвратить ее искажение.

Одним из элементов учетной политики, оказывающим влияние на показатели отчетности, является установленный порядок начисления амортизации. В ПБУ 6/01 «Учет основных средств», предложено четыре способа начисления амортизации, выбор конкретного варианта зависит от приоритетности каких-либо выгод для экономического субъекта.

Так, если стратегическим направлением деятельности экономического субъекта является рационализация денежных потоков в части отвлечения средств на уплату налогов, то выбирается метод, который обеспечит максимальное ускорение амортизационных процессов, что позволит быстрее заменить (обновить) имеющиеся активы. При этом на начальном этапе ускоренные способы позволяют отнести на себестоимость большую часть стоимости активов, уменьшив тем самым налогооблагаемую прибыль, а в более поздние сроки использования основных средств налогооблагаемая прибыль увеличится – за счет снижения амортизационных отчислений. Таким образом, величина налогооблагаемой прибыли будет смещаться во времени к более поздним периодам, что в условиях инфляции позволит эффективно использовать денежные ресурсы.

В случае если целью экономического субъекта является оптимизация налогообложения, то следует применять метод, который максимально снизит налогооблагаемую прибыль исходя из текущего уровня рентабельности. Так как амортизационные отчисления формируют состав себестоимости, то увеличение их размера приведет к уменьшению прибыли, а значит, и к снижению налогооблагаемой прибыли.

Переоценка основных средств показывает реальную стоимостную оценку внеоборотных активов, позволяет делать накопления на их обновление и как следствие, влияет на повышение финансовой устойчивости.

Влияние на показатели финансовой отчетности осуществляют нелинейные способы начисления амортизации по нематериальным активам, коэффициент ускорения, применяемый к норме амортизации, а также определение срока их полезного использования. От указанных условий зависит и остаточная стоимость нематериальных активов заявленных в разделе I «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса. В отчете о

финансовых результатах суммы амортизации корректируют показатель себестоимости, а значит в целом и величину расходов экономического субъекта признанных за отчетный период.

На величине прибыли экономического субъекта отразится выбор механизма оценки незавершенного производства. Чем выше будет стоимость незавершенных затрат, тем ниже фактическая себестоимость готовой продукции, в свою очередь, величина и стоимостное значение показателя «прибыль» возрастает, как следствие, увеличивается налог на прибыль, и наоборот.

Выбор экономическим субъектом метода оценки товарно-материальных ценностей (ТМЦ) участвует в формировании показателей финансовой отчетности: в отчете о финансовых результатах это затронет статьи «Себестоимость продаж», «Прибыль от продаж»; а в бухгалтерском балансе – статью «Запасы».

Способы оценки ТМЦ воздействуют на показатели рентабельности активов, коэффициента текущей ликвидности, рентабельность продаж и другие. Поэтому, для обоснования выбора различных способов учета и закрепления в учетной политике хозяйствующего субъекта, необходимо провести предварительные расчеты финансовых, экономических последствий применения тех или иных вариантов.

Так, применение метода ФИФО по материально-производственным запасам в условиях инфляции приводит к снижению себестоимости продукции и увеличению суммы остатка отраженного по статье «Запасы» в бухгалтерском балансе. При этом прибыль от реализации будет выше. В случае использования метода списания материально-производственных запасов по средней себестоимости имеется возможность сохранять стабильность при колебании цен на рынке, снижать налогооблагаемую базу. Однако данный метод является не точным, поскольку, как правило, используют округленные значения. Таким образом, при выборе метода оценки ТМЦ при их выбытии, необходимо руководствоваться целью, которую преследует экономический субъект, а именно, оптимизация налогообложения и получение максимально возможной величины прибыли.

При выборе способа оценки производственных запасов следует учитывать индивидуальные особенности экономического субъекта. В организациях с высокой оборачиваемостью активов изменение

метода оценки запасов может не принести заметного эффекта, но изменение других положений учетной политики приведет к улучшению финансового состояния.

Величину прибыли экономического субъекта регулирует формирование оценочных обязательств, т.е. образование резервов будущих периодов, которые позволяют равномерно относить затраты на себестоимость производимой продукции. Часто экономические субъекты пренебрегают созданием резервов, или используют те, которые предусмотрены законодательством. В то время как создание резервов дает возможность законно снижать сумму подлежащую к уплате в бюджет.

Создание резерва на ремонт основных средств позволяет включать расходы по ремонту в себестоимость выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) равномерно, независимо от времени его проведения, и по завершении ремонтных работ списывать за счет созданного резерва. Без использования данного резерва расходы на ремонт, если он осуществляется подрядной организацией, будут приняты для целей налогообложения только после окончания работ и подписания необходимых документов заказчиком. В данном случае экономический субъект в период проведения ремонтных работ будет уплачивать налог авансом, в то время как возможно уменьшить доходы на сумму отчислений в резерв, включаемую в состав текущих затрат. Существенную экономическую выгоду можно получить в том случае, когда осуществляется особо сложный вид ремонта, требующий значительной суммы денежных средств на его проведение, и может во времени охватить несколько налоговых периодов.

Создание резерва на оплату отпусков и выплату вознаграждений по итогам работы за год также позволяет экономическому субъекту отложить уплату налогов на более поздние периоды. Уменьшать налог без применения данного резерва экономический субъект может только в период отпусков или в конце года, при использовании же резерва, эти суммы могут учитываться как текущие расходы на протяжении всего отчетного года.

Формирование оценочных резервов, в части резерва по сомнительным долгам, позволяет списывать просроченную дебиторскую задолженность в расходы, не дожидаясь срока исковой давности. Суммы просроченной задолженности отражают как

прочие расходы в бухгалтерском учете, а в системе налогового учета включают во внереализационные расходы.

Одной из важнейших задач финансовых служб экономического субъекта является правильно произвести разделение текущих затрат по основному виду деятельности на постоянные и переменные. Данная классификация затрат в зависимости от объемов деловой активности, оказывает прямое влияние на расчет себестоимости, а, следовательно, и на финансовый результат деятельности экономического субъекта. От выбранного способа признания расходов в составе переменных или постоянных будет зависеть принятие управленческих решений о формировании цены продукции предназначенной для продажи. Если экономический субъект не осуществляет разделение затрат в зависимости от объемов производства и реализации, это приводит к ухудшению процесса управления производственными рисками, а значит и доходностью.

Система российских национальных стандартов бухгалтерского учета, предусматривает вариативность способов отражения в учете и отчетности активов, обязательств, доходов, расходов, различных фактов хозяйственной жизни, выбор которых зависит от целей экономического субъекта.

Кроме управления деятельностью экономического субъекта по финансовым показателям, одним из основных аспектов учетной политики выступает налоговая оптимизация. В российской практике частым мотивом при определении величины прибыли служит именно минимизация платежей в бюджет. Поэтому возрастает значимость учетной политики при расчете налоговой базы.

Учетная политика в настоящее время представляет реальный инструмент управления организацией, позволяющий контролировать устойчивое финансовое положение экономического субъекта. Поэтому при разработке учетной политики необходимо руководствоваться достаточным перечнем нормативных документов, учитывая последние изменения, внесенные в них, а также, знать все особенности деятельности экономического субъекта, функции его структурных подразделений, оценивать текущее экономическое положение и перспективы дальнейшего развития.

Список источников:

1. Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 "Учетная политика организации" ПБУ 1/2008 утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 06.04.2015 № 57н).

2. Мельник М.В. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / М.В. Мельник, Н.К. Муравицкая, Е.Б. Герасимова. – М.: КНОРУС, 2015. – 356с.

3. Муравицкая Н.К., Корчинская Г.И. Бухгалтерский учет: учебник. – М.: КНОРУС, 2010.

References:

Accounting Position 1/2008 "Registration policy (politics) of the Organization" MODU 1/2008 approved by the Decree of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 06.10.2008 No. 106n (red. from 06.04.2015 № 57n).

Melnyk M.V. accounting and analysis: a tutorial/ M.V. Melnik, N.K. Muravitskaya, E.B. Gerasimova. - M.: KNORUS, 2015. 356p.

Muravitskaya N.K., Korchinskaja G.I. Accounting: tutorial. - M.: KNORUS, 2010.