

## 2.5. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Осипова А.И., ассистент кафедры  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

*Донской государственный аграрный университет*

В статье представлены результаты исследования особенностей формирования учетной политики сельскохозяйственных организаций, дан обзор взглядов различных ученых на дефиницию «учетная политика организации». Исследованы:

- цели разработки учетной политики;
- этапы формирования учетной политики;
- факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики;
- основные элементы учетной политики;
- причины изменения учетной политики.

Государственная программа перехода Российской Федерации на международную систему учета и статистики направлена на организацию бухгалтерского учета, совместимую с международными стандартами. Переход на международные стандарты осуществляется на базе действующей национальной системы бухгалтерского учета постепенно. Формирование рыночной экономики, наличие различных форм собственности, расширение международных экономических связей отечественных предпринимателей явились основой внедрения в организацию учета учетной политики предприятия.

Потребность в учетной политике предприятий возникла в условиях их хозяйственной самостоятельности. В рыночной экономике государство не может предписывать всем участникам хозяйственных отношений одинаковые учетные схемы. Так как условия хозяйствования и задачи каждого предприятия сугубо индивидуальны, схемы учета должны отражать особенности каждой организации.

Таким образом, В.М.Никитин и Д.А.Никитина [21, с. 524-525] полагают, что разработка и реализация учетной политики предприятия непосредственно связаны с практическим ведением бухгалтерского учета в организации и его методом.

Следует заметить, что значение учетной политики недооценивается многими организациями, в которых к разработке учетной политики относятся формально,

не изучают последствия применения тех или иных ее элементов.

Профессор Н.П. Кондраков отмечает, что «выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налога на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики» [15, с. 750-751].

Нами рассмотрены различные определения термина «учетная политика организации» российскими и зарубежными учеными, которые обобщены в табл. 1. Изучив обзор определений дефиниции «учетная политика организации», автором предложена трактовка учетной политики сельскохозяйственных организаций, под которой понимается совокупность принципов, методов и процедур организации бухгалтерского и налогового учета в сельскохозяйственных организациях для обеспечения качественного, непрерывного прохождения информации от этапа первичного наблюдения до составления отчетности (бухгалтерской (финансовой) и налоговой), исходя из особенностей деятельности сельскохозяйственных предприятий и действующего законодательства.

По мнению профессоров Н.Н. Балашовой и М.Ф. Бычкова, учетная политика организации предназначена для практического ведения бухгалтерского учета и применения всех элементов его метода. Поэтому для раскрытия содержания учетной политики необходимо исходить из традиционных взглядов на метод учета.

Содержание метода бухгалтерского учета заключается в совокупности следующих приемов:

- сплошного документирования всех хозяйственных операций;
- калькуляции и оценки;
- инвентаризации имущества и обязательств;
- отражения хозяйственных операций;
- калькуляции и оценки;
- инвентаризации имущества и обязательств, отражения хозяйственных операций в стоимостном измерителе в учетных регистрах;
- использования системы счетов для отражения средств организации (имущества) и источников их формирования (обязательств);
- двойной записи;
- балансового обобщения полученной информации и отчетности.

**Таблица 1**

**ОБЗОР ОПРЕДЕЛЕНИЙ ДЕФИНИЦИИ «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ»**

| № | Источник информации                           | Определение   |
|---|---|---|
| 1 | ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [1] | Принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности   |
| 2 | Астахов В.П. [2, с. 475]                      | Выбор конкретных способов (вариантов) постановки учета соответствующих видов имущества и обязательств исходя из условий хозяйствования и действующего законодательства  |
| 3 | Бабаев Ю.А. [3, с. 202]                       | Уникальное средство, с помощью которого, во-первых, осуществляется процесс реальной либерализации системы бухгалтерского учета; во-вторых, происходит совершенствование нормативной системы регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности; в-третьих, разрешаются противоречия действующего законодательства в реализации мероприятий, предусмотренных Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами |
| 4 | Бабаева З.Д. [9, с. 67]                       | Это совокупность способов ведения бухгалтерского учета, принятых экономическим субъектом, для осуществления первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной жизни   |

| №  | Источник информации                         | Определение   |
|----|---|---|
| 5  | Балашова Н.Н., Бычков М.Ф. [4, с. 9]        | Совокупность способов ведения бухгалтерского учета, избранных предприятием согласно соответствующим условиям хозяйствования   |
| 6  | Васькин Ф.И., Свободина М.В. [8, с. 179]    | Совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности), утверждаемая и применяемая на практике   |
| 7  | Гомола А.И., Кириллов В.Е. [10, с. 46-47]   | Это совокупность принципов и правил, регламентирующих методику, организацию и технику ведения бухгалтерского и налогового учетов в организации и вытекающих из содержания действующих на данный момент законодательных актов и нормативных документов   |
| 8  | Губарев В.Г. [11, с. 248]                   | Выбор конкретных способов (вариантов) постановки учета соответствующих видов активов и обязательств исходя из условий хозяйствования и действующего законодательства  |
| 9  | Зонова А.В. [12]                            | Для целей бухгалтерского учета представляет собой совокупность выбранных организацией способов ведения бухгалтерского учета организации, имеющую методическую и организационно-техническую составляющие, а для целей налогообложения – совокупность способов ведения налогового учета организации, имеющую методическую и организационно-техническую составляющие, а также элементов методики исчисления некоторых налогов (сборов)   |
| 10 | Кварандзия А.А. [14]                        | Это основной и обязательный документ, в котором закреплены внутренние правила ведения учета финансово-хозяйственных операций  |
| 11 | Кондраков Н.П. [15, с. 5]                   | Это основной рабочий документ организации, в котором изложены выбранные ею варианты учета и оценки объектов учета, форма бухгалтерского учета, порядок его организации, формы внутренней отчетности   |
| 12 | Красноперова О.А. [17, с. 8]                | Является одним из основных документов, устанавливающих правила ведения в организации бухгалтерского и налогового учета  |
| 13 | Медведев М.Ю. [20, с. 13]                   | либо совокупность способов учета, применяемых субъектом;<br>либо документ, в котором содержится описание подобной совокупности  |
| 14 | Отто Бисмарк [цит. по: 19]                  | С одной стороны, это выбор из определенного набора разрешенных законом методов ведения бухгалтерского учета. С другой стороны – это оптимизация прибыли, которая должна быть построена в соответствии с целями организации. А с третьей стороны учетная политика – как политика – это «искусство возможного»  |
| 15 | Пятов М.Л. [24]                             | В широком понимании – это комплекс методологических решений в области ведения учета, принимаемых администрацией фирмы. Эти решения определяют то, как факты хозяйственной жизни будут отражаться в учете, то есть устанавливают порядок признания, квалификации (трактовки) и оценки хозяйственных операций. Следовательно, учетная политика представляет собой комплекс методологических решений, которые определяют содержание информации, получаемой пользователями бухгалтерской отчетности |
| 16 | Рассказова-Николаева С.А. [25]              | В узком смысле – документ системы ведения бухгалтерского учета, отражающий специфические и варианты способы бухгалтерского учета, применяемые конкретной организацией. В широком смысле – система ведения бухгалтерского учета в конкретной организации. Учетная политика в широком смысле охватывает систему внутренних документов, регламентирующих бухгалтерский учет в организации, которая шире, чем только приказ по учетной политике   |
| 17 | Соколов Я.В., Пятов М.Л. [27, с. 43]        | Это возможность за счет выбора методологических приемов представить в определенном свете финансовое положение хозяйствующего субъекта и его финансовый результат  |
| 18 | Суглобов А.Е., Жарыгласова Б.Т. [28, с. 59] | Выбранная совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения и отражения в учете хозяйственных операций   |
| 19 | Умрихин С.А., Ильина Ю.В. [30, с. 36]       | Это правила и процедуры, применяемые при составлении финансовой отчетности  |
| 20 | Шахбанов Р.Б. [32, с. 171]                  | Это совокупность конкретных методов и форм ведения бухгалтерского учета, объявленных организацией и соответствующих правилам и особенностям ее деятельности с учетом норм законодательства  |
| 21 | Осипова А.И. <sup>1</sup>                   | Это совокупность принципов, методов и процедур организации бухгалтерского и налогового учетов в сельскохозяйственных организациях для обеспечения качественного, непрерывного прохождения информации от этапа первичного наблюдения до составления отчетности (бухгалтерской (финансовой) и налоговой), исходя из особенностей деятельности сельскохозяйственных предприятий и действующего законодательства  |

| Метод бухгалтерского учета<br>(Взаимосвязанное отражение, обобщение и соизмерение в денежном выражении фактов производственно-финансовой деятельности) |  |  |  |                     |   |   |  |
|--|--|--|--|---------------------|---|---|--|
| Приемы бухгалтерского учета  |  |  |  |                     |   |   |  |
| Первичное наблюдение   |  | Стоимостное измерение                              |  | Текущая группировка |   | Итоговое обобщение  |  |
| Документация   | Инвентаризация   | Оценка   | Калькуляция  | Счета               | Двойная запись  | Баланс  | Отчетность                               |
| Учетная политика как реализация метода бухгалтерского учета  |  |  |  |                     |   |   |  |
| Порядок осуществления  |  |  |  |                     |   |   |  |
| Первичное наблюдение   |  | Стоимостное измерение                              |  | Текущая группировка |   | Итоговое обобщение  |  |
| Реквизиты и формы первичных документов, документооборот  | Периодичность и масштабы инвентаризации, порядок ее проведения | Конкретные способы оценки имущества и обязательств | Конкретные способы калькуляции себестоимости продукции | План счетов         | Схемы отражения в учете отдельных фактов хозяйственной деятельности | Состав статей баланса, конкретные способы оценки имущества и обязательств | Реквизиты и формы отчетов, состав статей |

Рис. 1. Взаимосвязь метода бухгалтерского учета и учетной политики предприятия [4, с. 9-11]

<sup>1</sup> Составлено автором.

Взаимосвязь метода бухгалтерского учета и учетной политики предприятия наглядно отражена на рис. 1.

Основным документом организации, определяющим порядок ведения бухгалтерского учета при отражении хозяйственных операций, является учетная политика [7, с. 16].

Учетная политика, являющаяся реализацией одного и того же метода бухгалтерского учета, в разных организациях будет неодинаковой. Так Т.А. Корнеева и Г.А. Шатунова [16, с. 203] считают, что возможность выбора конкретных способов оценки, калькуляции, порядка отражения хозяйственных операций и т.д. – это степень свободы организации в формировании учетной политики. Главная задача учетной политики – максимально объективно отразить деятельность организации, сформировать полную и достоверную информацию о ней в целях эффективного управления работой организации.

Бычкова С.М. отмечает, что основными задачами учетной политики сельскохозяйственного предприятия являются формирование набора четких инструкций, положений и методов, которые позволят упорядочить, унифицировать (насколько это возможно), регламентировать основные участки учета, создать единую схему документооборота, систему оценки активов предприятия, сформировать отчетность, верно отражающую имущественное положение хозяйства. Эти задачи решаются путем применения множества способов ведения бухгалтерского учета, к которым относятся:

- способы группировки оценки фактов хозяйственной деятельности;
- погашения стоимости активов;
- организации документооборота;
- инвентаризации;
- применения счетов бухгалтерского учета;
- системы регистров бухгалтерского учета;
- обработки информации [7, с. 17].

М.В. Чиненов [31] считает, что одной из важнейших задач формирования учетной политики становится такое построение информационных процессов в организации, которое обеспечило бы дополнение финансовой отчетности показателями, ориентированными на будущее компании. Это не только будет способствовать увеличению значимости финансовой отчетности, но и позволит повысить доверие к ней всех заинтересованных пользователей.

Особое значение для формирования современной учетной политики в РФ имеет активная и целенаправленная работа по сближению отечественной учетной практики с международной. На рис. 2 представлен алгоритм сближения учетной политики по Российским стандартам бухгалтерского учета (РСБУ) и Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), предложенный А.А. Соколовым.

В этом случае, по убеждению А.А. Соколова, за основу следует взять учетную политику по российским стандартам учета как более жестко регламентируемую и попытаться привести ее положения в соответствии с МСФО, которые ориентированы на профессиональное суждение и поэтому дают большую свободу действий.

Главная задача формирования учетной политики в современных условиях заключается в преодолении информационного разрыва между бухгалтерией и пользователями учетных и отчетных данных.

Для преодоления указанного разрыва обе стороны должны пойти друг другу навстречу. В частности, со стороны бухгалтерии необходима разработка учетной

политики, основанной на идее прозрачности деятельности организации и полезности информации о ее деятельности. Такая учетная политика позволит удовлетворить информационные запросы широкого круга пользователей. М.В. Чиненов предлагает для формирования такой учетной политики использовать следующие подходы.

1. Относительная независимость текущего учетного процесса от какого-либо определенного вида бухгалтерской отчетности.
2. Рациональное сочетание бухгалтерского и налогового учета, обеспечивающее исполнение задач и функций каждого из них.
3. Переориентация на такое понимание достоверности информации, формирующейся в бухгалтерском учете, при котором обеспечивается реальное отражение финансового положения и финансовых результатов деятельности организации.
4. Адекватность показателя прибыли, формирующегося в бухгалтерском учете и раскрываемого в финансовой отчетности, достигнутому финансовому результату деятельности организации.
5. Использование в бухгалтерском учете всего арсенала приемов, обеспечивающих формирование объективной картины финансового положения организации и финансовых результатов ее деятельности.
6. Применение таких схем производственного учета, которые максимально обеспечивают потребности управленческого персонала в информации для руководства производственной деятельностью, процессами снабжения и сбыта [31].

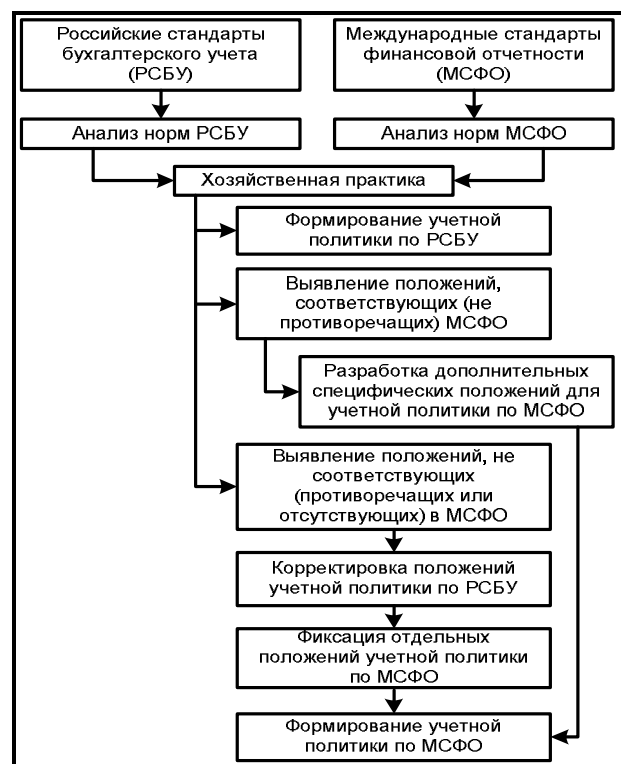
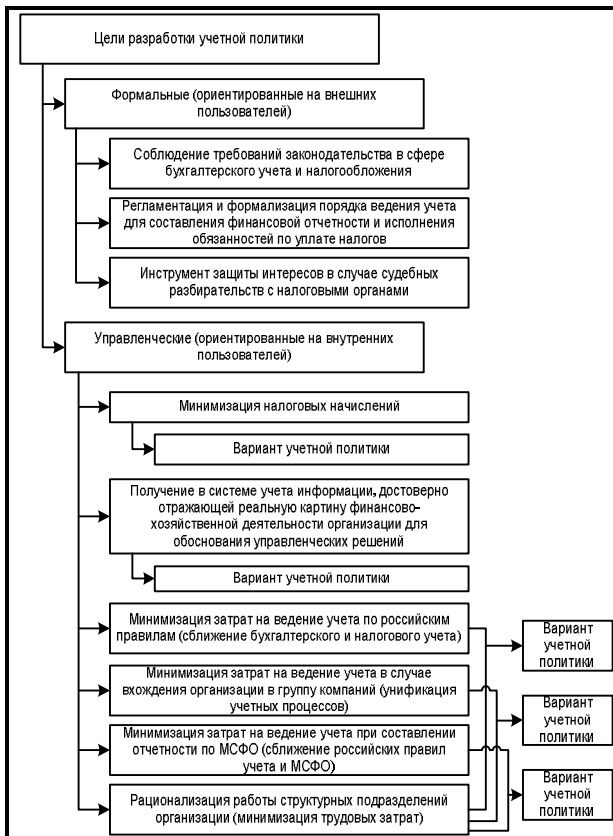


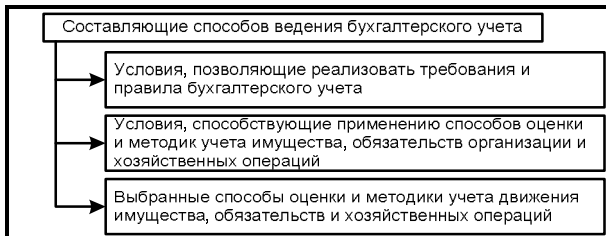
Рис. 2. Алгоритм сближения учетной политики по РСБУ и МСФО [26]

В целом учетная политика организации призвана решать ряд задач, которые, на взгляд А.А. Соколова, можно разделить на формальные и управленческие (рис. 3). По мнению автора, данные цели можно использовать при разработке учетной политики для сельскохозяйственных организаций.



**Рис. 3. Цели разработки учетной политики и их влияние на ее формирование [26]**

Способы ведения бухгалтерского учета, определяемые в учетной политике, можно, с точки зрения С.Н. Полевой, разложить на следующие составляющие (рис. 4).



**Рис. 4. Составляющие способов ведения бухгалтерского учета в учетной политике организации [22]**

Условиями, позволяющими реализовать требования и правила бухгалтерского учета в составе приказа руководителя об учетной политике, являются:

- рабочий План счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета для ведения бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы;
- формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации.

К условиям, способствующим применению способов оценки и методик учета имущества, обязательств организации и хозяйственных операций, относятся:

- правила документооборота;

- технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями.

Выбранные способы оценки и методики учета движения имущества, обязательств организации и хозяйственных операций представляются в приказе об учетной политике, исходя из того набора способов и методов, которые допускаются законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы учета, при формировании учетной политики организация сама разрабатывает соответствующий способ, исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету.

К способам оценки и методикам бухгалтерского учета относятся порядок признания в учете активов и обязательств организации, способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, методики учета движения имущества и обязательств.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из требований ПБУ 1/2008 и иных положений по бухгалтерскому учету, а также МСФО. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов (п. 7 ПБУ 1/2008).

В том случае, когда нормативным актом по бухгалтерскому учету в отношении конкретного вопроса установлен единственно возможный способ ведения бухгалтерского учета, данный способ, по мнению В.В. Брызгалова и О.А. Новиковой [6, с. 7], не обязательно отражать в учетной политике организации.

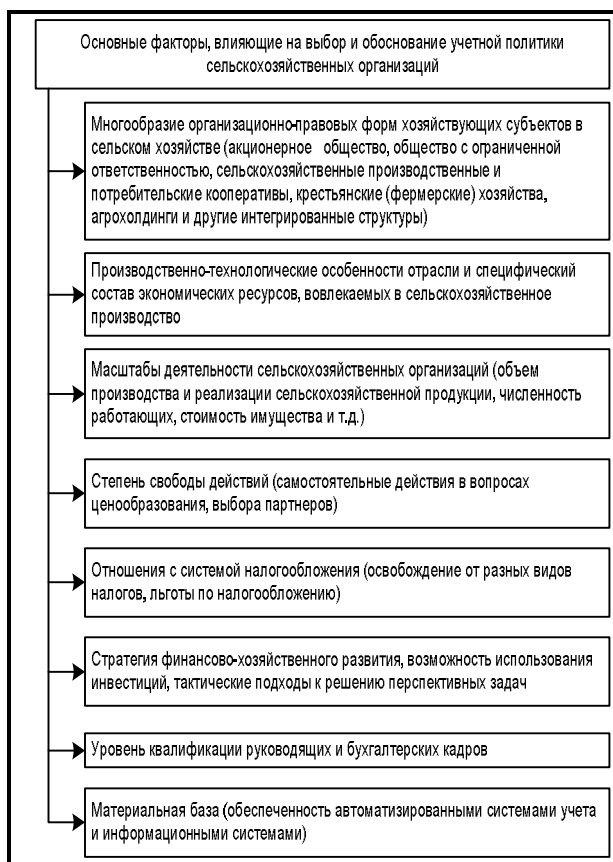
Т.А. Корнеева и Г.А. Шатунова, полагают, что процесс формирования учетной политики состоит из нескольких этапов (рис. 5).



**Рис. 5. Процесс разработки учетной политики [16, с. 204]**

При формировании учетной политики в сельскохозяйственных организациях, на наш взгляд, рациональным представляется выделение следующих этапов.

1. Подготовительный этап:
  - определение объектов бухгалтерского и налогового учетов, в отношении которых должна быть разработана учетная политика сельскохозяйственных организаций;
  - анализ действующего законодательства, регулирующего выбранные направления, разделы и объекты учета.
2. Этап принятия решения:
  - выбор одного из предполагаемых нормативными документами вариантов;
  - самостоятельная разработка собственного варианта решения;
  - экономическое обоснование выбранного варианта решения, путем экономических расчетов и экспертных оценок.
3. Оформление избранной учетной политики сельскохозяйственных организаций.



**Рис. 6. Факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики сельскохозяйственных организаций<sup>2</sup>**

Также при разработке учетной политики сельскохозяйственных организаций необходимо учитывать требования. Профессор Р.Б. Шахбанов [32, с. 172] отмечает следующие основные требования при выборе учетной политики:

- постоянство учетной политики в течение длительного периода;
- регламентация принципов учетной политики действующей нормативной базой;

<sup>2</sup> Составлено автором.

- извещение внешних потребителей информации об изменениях в учетной политике.

При формировании учетной политики для сельскохозяйственных организаций автор рекомендует учитывать особенности специфики сельскохозяйственного производства:

- главное средство производства – земля;
- средства производства – животные и растения;
- сезонность производства;
- климатические факторы;
- созданная продукция принимает участие в дальнейшем производстве).

По нашему мнению, при разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях следует учитывать факторы, представленные на рис. 6.

Профессора Н.Г. Белов и Л.И. Хоружий считают, что действующая нормативная база позволяет сельскохозяйственным организациям достаточно полно и обоснованно сформировать учетную политику, обеспечивающую надлежащую организацию бухгалтерского учета и составление достоверной бухгалтерской отчетности. Вместе с тем достижение указанных целей предполагает обязательное соблюдение каждой организацией соответствующих норм законодательства, включая так называемые допущения и требования как основные принципы, установленные для целей формирования учетной политики. В отечественном законодательстве такие принципы в целом составе не сформулированы и представлены лишь в виде шести основных требований в ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете», а в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» – в виде четырех допущений и шести требований (табл. 2).

**Таблица 2**

**ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ, УСТАНОВЛЕННЫЕ ДЕЙСТВУЮЩИМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ ДЛЯ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА [5, с. 46-49]**

| Основные принципы ведения бухгалтерского учета   | Краткая характеристика   | Законодательные и нормативные акты                                 |
|--|--|--|
| <b>1. Допущения</b>  |  |  |
| 1.1. Имущественная обособленность  | Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств ее собственников и контрагентов  | Ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете», п. 5 ПБУ 1/2008 |
| 1.2. Непрерывность деятельности организации  | Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерение и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности                                 | Ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете», п. 5 ПБУ 1/2008 |
| 1.3. Последовательность применения учетной политики                                    | Применение организацией учетной политики происходит последовательно от одного учетного периода к другому   | Ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете», п. 5 ПБУ 1/2008 |
| 1.4. Временная определенность фактов хозяйственной деятельности (или метод начисления) | Факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами | П. 5 ПБУ 1/2008  |

| Основные принципы ведения бухгалтерского учета  | Краткая характеристика  | Законодательные и нормативные акты                                 |
|---|---|--|
| <b>2. Требования</b>  |   |  |
| 2.1. Ведение бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций в валюте Российской Федерации – в рублях | Денежная оценка объектов бухгалтерского учета осуществляется в национальной валюте – рублях, включая пересчет в рубли объектов, стоимость которых выражена в иностранной валюте | Ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете», п. 5 ПБУ 3/2006 |
| 2.2. Непрерывность ведения бухгалтерского учета (полнота отражения фактов хозяйственной деятельности)                       | Факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете полностью и непрерывно с момента регистрации организации до ее реорганизации или ликвидации                   | Ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете», п. 6 ПБУ 1/2008 |
| 2.3. Своевременность отражения фактов хозяйственной деятельности  | Факты хозяйственной деятельности своевременно отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности   | Ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете», п. 6 ПБУ 1/2008 |
| 2.4. Осмотрительность при отражении фактов хозяйственной деятельности   | Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов   | П. 6 ПБУ 1/2008  |
| 2.5. Приоритет содержания перед формой  | Факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания                               | П. 6 ПБУ 1/2008  |
| 2.6. Непротиворечивость ведения бухгалтерского учета  | Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета   | Ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете», п. 6 ПБУ 1/2008 |
| 2.7. Рациональность ведения бухгалтерского учета  | Ведение бухгалтерского учета осуществляется исходя из условий хозяйственной деятельности и размеров организации   | П. 6 ПБУ 1/2008  |

При образовании организации ее руководитель должен выбрать определенную стратегию развития и исходя из этой стратегии – методику бухгалтерского учета в организации, так как в современном бухгалтерском учете многие проблемы допускают многообразие решений.

В начале каждого года организация разрабатывает по определенным принципам свою учетную политику. Руководитель организации утверждает приказ об учетной политике, в котором отражается выбранная организацией методология ведения учета, соответствующая задаче и профилю деятельности организации.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» определяет основные элементы учетной политики, поэтому в приказе об учетной политике должны быть отражены все параметры финансово-экономической деятельности организации, которые непосредственно используются в ее работе (рис. 7).

Более детально вопросы формирования учетной политики сельскохозяйственной организации для целей бухгалтерского учета рассмотрены З.В. Удаловой (рис. 8).

В учетную политику вносится запись, что главный бухгалтер несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

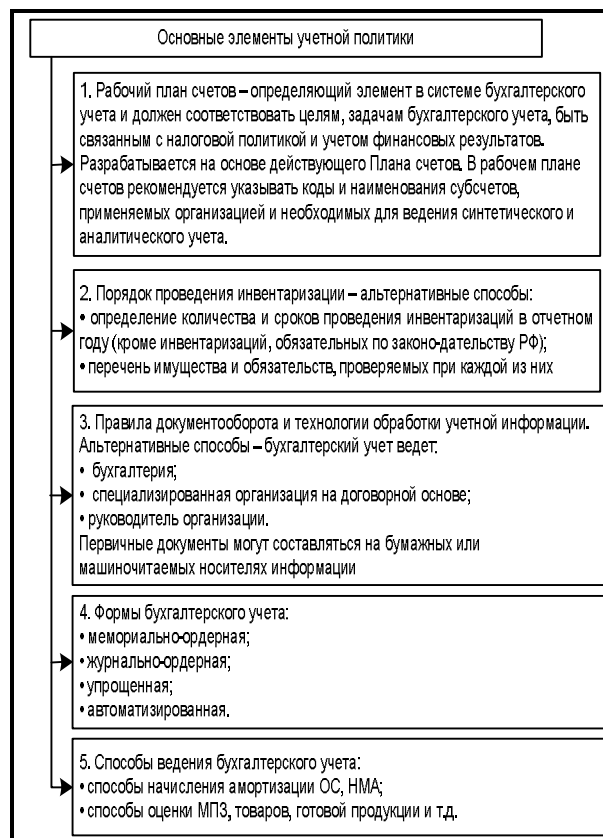


Рис. 7. Основные элементы учетной политики организации [16, с. 207]

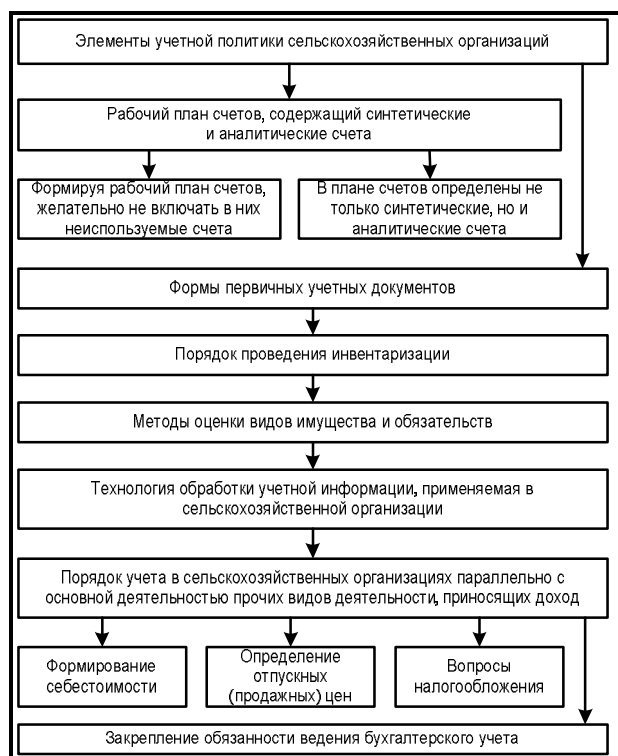
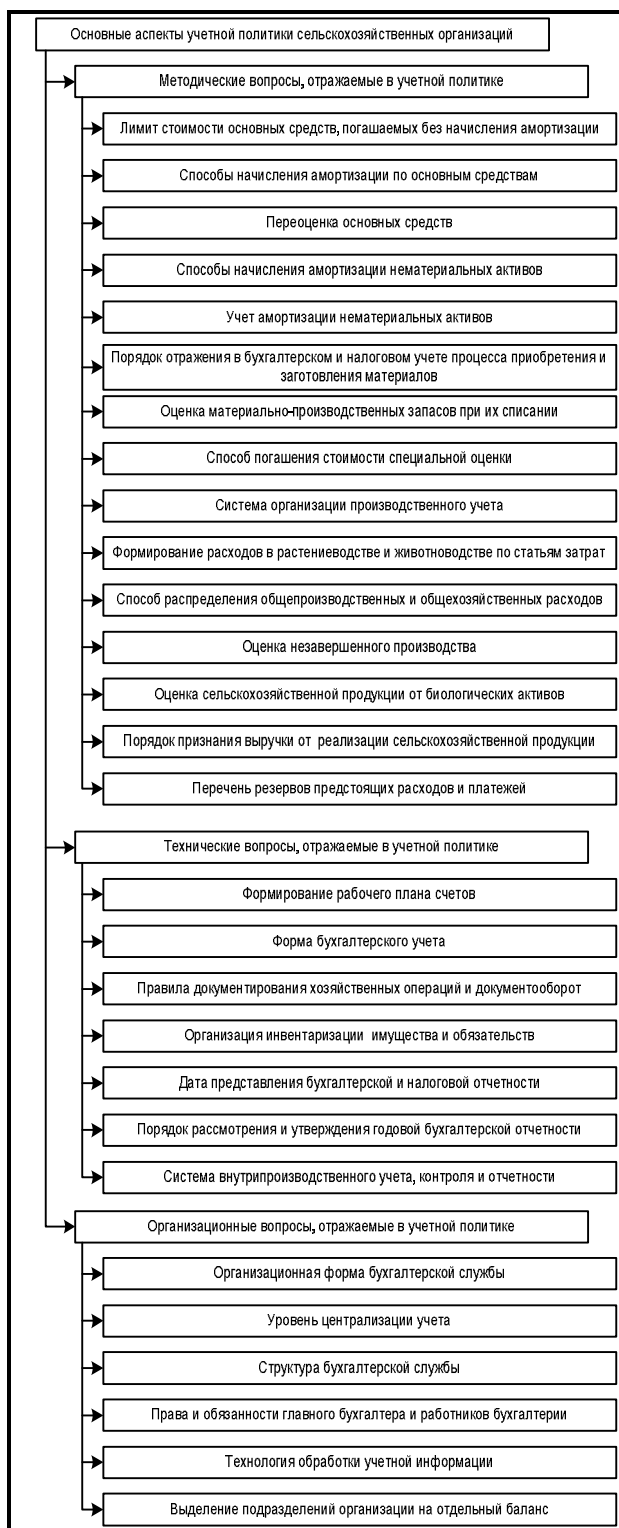


Рис. 8. Основные вопросы формирования учетной политики сельскохозяйственной организации<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Составлено на основе [29].



**Рис. 9. Основные аспекты учетной политики для сельскохозяйственных организаций<sup>4</sup>**

Учетную политику организации формирует главный бухгалтер на основе ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утверждает руководитель организации.

Участвовать в процессе создания учетной политики могут и должны все заинтересованные структурные

подразделения (специалисты) организации в пределах своей компетенции. При необходимости к разработке учетной политики могут быть привлечены внешние консультанты, например, для обоснования и оптимизации способов ведения учета, выбора наиболее рационального варианта организации бухгалтерского учета на основе анализа нормативной базы и особенностей бизнеса организации.

По убеждению профессора Р.Б. Шахбанова, при формировании учетной политики выполняются следующие работы:

- оценка сложившейся системы документооборота – эффективность, быстрота, выполнение графика документооборота;
- оценка применяемого рабочего Плана счетов – достаточность, соответствие нормативной базе;
- анализ форм применяемых первичных документов – необходимость, достоверность, наличие требуемых реквизитов, полнота информации, существенность содержащихся в форме данных, трудоемкость заполнения, читаемость;
- анализ форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности – необходимость, достоверность, полнота информации, существенность содержащихся в форме данных, трудоемкость заполнения, читаемость, периодичность составления;
- оценка существующего порядка проведения инвентаризации активов и обязательств организации – полнота информации, периодичность проведения, состав инвентаризационной комиссии;
- экспертиза методов оценки активов и обязательств – соответствие нормативной базе и целям организации, экспертиза системы внутреннего контроля и аудита, эффективность, достаточность, оперативность [32, с. 173-174].

Учетная политика предполагает целостность системы бухгалтерского учета в организации и охватывает все ее составляющие: методическую, техническую и организационную стороны.

По мнению таких ученых, как Ю.А. Бабаев, Н.Г. Белов, В.В. Брызгалин, А.И. Гомола, В.М. Никитин, Д.А. Никитина, О.А. Новикова, С.А. Рассказова-Николаева, А.А. Соколов, Л.И. Хоружий, Р.Б. Шахбанов, учетная политика должна содержать два раздела: методологический и организационно-технический. З.Д. Бабаева выделяет только методический и организационный разделы.

С точки зрения В.П. Астахова, И.Н. Богатой, М.Ф. Бычкова, Н.Н. Балашовой, Ю.И. Проскуровской, Н.Г. Сапожниковой, учетная политика должна включать три аспекта: методический, организационный и технический.

Ю.И. Проскуровская отмечает, что методический аспект раскрывает природу отдельных объектов учета исходя из действующей нормативной базы. Выбор того или иного варианта ведения учета позволяет бухгалтерскими методами влиять на финансовые результаты.

Технический аспект учетной политики предусматривает рабочие инструменты реализации методического аспекта. Технический аспект учетной политики предусматривает также разработку различных вариантов распределения расходов по управлению производством и его обслуживанию, форму ведения бухгалтерского учета, определение состава внутрипроизводственной отчетности для аппарата управления.

Организационный аспект учетной политики включает выбор организационной формы построения и структуры бухгалтерии (централизация или децентрализация учета), ее место в системе управления организации и взаимодействие с другими службами, состав и соподчиненность отдельных подразделений и работников [23, с. 79-81].

<sup>4</sup> Составлено автором.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией организации (приказами, распоряжениями и т.п.).

Согласно п. 9 ПБУ 1/2008, способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа.

Согласно п. 9 ПБУ 1/2008, вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь возданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации этой организации.

В соответствии с п. 9 ПБУ 1/2008 принятая организацией учетная политика является обязательной для всех обособленных подразделений организации вне зависимости от того, выделены они на отдельный баланс или нет, и независимо от их места нахождения [1].

На рис. 10 в соответствии с п. 10 ПБУ 1/2008 нами показаны случаи изменения учетной политики сельскохозяйственных организаций.

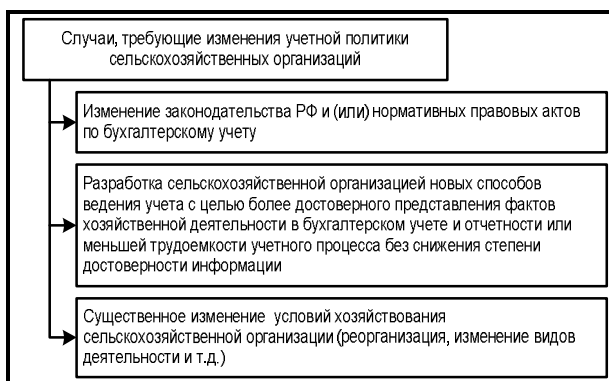


Рис. 10. Причины изменения учетной политики сельскохозяйственных организаций<sup>5</sup>

По мнению В.В. Брызгалина, при этом следует учитывать, что не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее или возникших впервые в деятельности организации.

Таким образом, утверждение способа ведения бухгалтерского учета указанных фактов хозяйственной деятельности возможно в течение отчетного периода [6, с. 12].

По нашему мнению, являются неодинаковыми последствия изменений тех или иных способов, составляющих учетную политику сельскохозяйственных организаций. На качественные характеристики учетного процесса оказывают влияние организационные аспекты учетной политики. На финансовое положение и результаты деятельности сельскохозяйственных предприятий воздействует корректировка методических аспектов учетной политики.

Последствия изменений учетной политики, вносимых в соответствии с законодательством и (или) иными нормативными правовыми актами, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в порядке, установленном в соответствующем нормативном документе.

Однако, на взгляд Л.И. Куликовой [18, с. 34], при таких обстоятельствах последствия изменения учетной политики отражаются в бухгалтерском учете и отчетности ретроспективно. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», которая производится за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период. Корректируются также значения показателей бухгалтерской отчетности, связанных со статьей «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период. Корректировка производится так, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

При ретроспективном изменении учетной политики корректируются значения показателей бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, отчета об изменении капитала, которые связаны со статьей «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Г.Ю. Касьянова утверждает, что указанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

В случаях, когда оценка в денежном выражении последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью, измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется к соответствующим фактам хозяйственной деятельности, свершившимся только после введения такого способа (перспективно).

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности (п. 16 ПБУ 1/2008) [13, с. 12].

При изменении учетной политики необходимо обратить внимание на следующее:

- изменение учетной политики оформляется соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации (пп. 8, 11 ПБУ 1/2008);
- изменение учетной политики должно быть обоснованным (п. 11 ПБУ 1/2008);
- изменение учетной политики производится с 1 января года, следующего за годом его утверждения (п. 12 ПБУ 1/2008);
- изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении и подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности (пп. 13, 16 ПБУ 1/2008).

Таким образом, можно отметить, что учетная политика сельскохозяйственной организации определяет и направляет дальнейшую работу не только бухгалтерии и финансовой службы, но и всей сельскохозяйственной организации в целом, поэтому является важным распорядительным документом. Учетная политика сельскохозяйственных предприятий – один из важных вопросов организации бухгалтерского и налогового учетов, правильное оформление которой способствует достоверному определению финансового результата. Поэтому принимать решения при установлении положений учетной политики необходимо исходя из предварительной оценки экономических последствий того или иного выбора и детального рассмотрения

<sup>5</sup> Составлено на основе [1].



всех возможных вариантов; при этом должны учитываться стратегические цели организации и ее экономическое положение на текущий момент.

## Литература

1. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н (в ред. от 8 нояб. 2010 г. №144). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / В.П. Астахов. – 8-е изд., перераб. и доп. – М. : МарТ ; Ростов н/Д : МарТ, 2004. – 608 с.
3. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / Ю.А. Бабаев. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Велби, Проспект, 2008. – 240 с.
4. Балашова Н.Н. Содержание, формирование и реализация учетной политики сельскохозяйственной организации [Текст] / Н.Н. Балашова, М.Ф. Бычков // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2008. – №12. – С. 9-13.
5. Белов Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст] : учеб. / под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – М. : Эксмо, 2010. – 608 с.
6. Брызгалин В.В. Учетная политика организации на 2011 год [Текст] / В.В. Брызгалин, О.А. Новикова. – М. : Эксмо, 2011. – 192 с.
7. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебное пособие [Текст] / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева ; под ред. С.М. Бычковой. – М. : Эксмо, 2008. – 400 с.
8. Василькин Ф.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Ф.И. Василькин, М.В. Свободина. – М. : Колос, 2000. – 208 с.
9. Гетьман В.Г. Бухгалтерский учет : учеб. [Текст] / под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 717 с.
10. Гомола А.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие для студ. сред. проф. учеб. заведений / А.И. Гомола, В.Е. Кириллов. – М. : Академия, 2008. – 208 с.
11. Губарев В.Г. Основы бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / Губарев В.Г. – М. : МарТ ; Ростов н/Д : МарТ, 2005. – 288 с.
12. Зонова А.В. Учетная политика организации на 2010 г. (рекомендации по составлению) [Электронный ресурс] / А.В. Зонова, С.П. Горячих // Бухгалтер и закон. – 2010. – №3. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
13. Касьянова Г.Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая [Текст] / Г.Ю. Касьянова. – 7-е изд., перераб. и доп. – М. : АБАК, 2010. – 160 с.
14. Кварандзия А.А. Изменение учетной политики [Электронный ресурс] / А.А. Кварандзия // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. – 2008. – №6. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
15. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 832 с.
16. Корнеева Т.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие в схемах и таблицах / Т.А. Корнеева, Г.А. Шатунова. – М. : Эксмо, 2008. – 224 с.
17. Красноперева О.А. Учетная политика организаций на 2007 год [Текст] / О.А. Красноперева. – М. : ГроссМедиа, 2007. – 304 с.
18. Куликова Л.И. Последствия изменения учетной политики [Текст] / Л.И. Куликова // Бухгалтерский учет. – 2010. – №3. – С. 33-38.
19. Макарова Г.А. Составляем учетную политику организации на 2010 год [Электронный ресурс] / Г.А. Макарова. URL: <http://www.esp-izdat.ru/?article=2158#>.
20. Медведев М.Ю. Учетная политика: бухгалтерская и налоговая [Текст] / М.Ю. Медведев. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2004. – 328 с.
21. Никитин В.М. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / В.М. Никитин, Д.А. Никитина. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело и сервис, 2008. – 576 с.
22. Поленова С.Н. Содержание и формирование учетной политики коммерческих организаций [Электронный ресурс] / С.Н. Поленова // Все для бухгалтера. – 2008. – №5. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
23. Проскуровская Ю.И. Бухгалтерское дело [Текст] : курс лекций / Ю.И. Проскуровская. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Омега-Л, 2006. – 219 с.
24. Пятов М.Л. Учетная политика организации на 2010 год как область принятия управленческих решений [Электронный ресурс] / М.Л. Пятов. URL: <http://buh.ru/document-1578>.
25. Рассказова-Николаева С.А. Учетная политика организации – это творчество специалиста [Электронный ресурс] / С.А. Рассказова-Николаева // Центр бизнес-консалтинга и аудита. – 2010. – Февраль. URL: <http://cba.ru/knowledge/articles/2010/02/26/upoorg/>.
26. Соколов А.А. Проблемы формирования учетной политики [Электронный ресурс] / А.А. Соколов // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – №11. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
27. Соколов Я.В. Влияние учетной политики на финансовый результат [Текст] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2006. – №21. – С. 43-48.
28. Суглобов А.Е. Бухгалтерский учет и аудит [Текст] : учеб. пособие / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарыгласова. – 2-е изд., стер. – М. : КНОРУС, 2007. – 496 с.
29. Удалова З.В. Методология и методика формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями [Текст] : монография / З.В. Удалова, О.А. Зубарева. – п. Персиановский: Изд-во ДонГАУ, 2010. – 372 с.
30. Умрихин С.А. Применение МСФО [Текст] / С.А. Умрихин, Ю.В. Ильина. – М. : Гросс-Медиа ; РОСБУХ, 2008. – 432 с.
31. Чиненов М.В. Подходы к формированию учетной политики организации [Электронный ресурс] / М.В. Чиненов // Современный бухучет. – 2006. – №12. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
32. Шахбанов Р.Б. Бухгалтерское дело [Текст] : учеб. пособие / под ред. проф. Р.Б. Шахбанова. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2010. – 383 с.

## Ключевые слова

Учетная политика сельскохозяйственных организаций; допущения; требования; элементы учетной политики; аспекты учетной политики; причины изменения учетной политики.

*Осипова Анна Игоревна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В современных условиях сельскохозяйственные организации самостоятельно осуществляют политику своей деятельности, поэтому повышенного внимания требуют вопросы организации учетной системы. Формирование учетной системы любой единицы предопределяется спецификой ее деятельности, сложившейся системой нормативного регулирования бухгалтерского учета и профессиональным суждением бухгалтера. Важнейшим элементом обеспечения достоверной, своевременной, надежной информации в учетной системе является учетная политика.

Научная новизна. Сделан обзор терминологии учетной политики организации, что позволило дать авторское определение понятия «учетная политика сельскохозяйственных организаций». Определено, что осуществляя разработку учетной политики необходимо учитывать особенности специфики сельскохозяйственного производства. Выявлены факторы, влияющие на формирование учетной политики сельскохозяйственных организаций. Рассмотрены основные аспекты учетной политики сельскохозяйственных организаций. Выделены этапы формирования учетной политики сельскохозяйственных организаций.

Практическая значимость состоит в возможности использования разработок автора в учебном процессе при чтении курсов «Бухгалтерский финансовый учет», «Учетная политика сельскохозяйственных организаций», а также широкого применения в сельскохозяйственных организациях при формировании учетной политики.

Заключение рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Удалова З.В. к.э.н., доцент, зав. кафедрой Донского государственного аграрного университета*

## 2.5. METHODOLOGICAL BASES OF FORMATION OF A REGISTRATION POLICY OF THE AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

A.I. Osipova, Assistant to Chair «Accounting, the analysis and Audit» the Don State Agrarian University

In article results of research of features of formation of a registration policy of the agricultural organizations are presented. The review of sights of various scientists on a definition «the registration policy of the organization» is given. Are investigated: the purposes of working out of a registration policy; stages of formation of a registration policy; the factors influencing a choice and a substantiation of the registration policy; basic elements of a registration policy; the reasons of change of a registration policy.

### Literature

- Accounting policy of the organization [Electronic resource] : the PBU 1/2008: approved by the order of The Ministry Of finance of the RUSSIAN federation from 6 oct. 2008. no 106н (as amended on 8 nov. 2010. №144). Access of the certificates.-legal systems «Consultant plus».
- V.P. Astakhov. Theory of accounting [Text] : study manual / V.P. Astakhov. – 8-e izd., revised and updated. – M. : March ; Rostov n/D: March, 2004. – 608.
- Babayev U.A. Theory of accounting [Text] : studybook. / U.A. Babayev. – 4-e izd., revised and updated – M. : Velbi, the Prospectus, 2008. – 240 p.
- N.N. Balashova. The content, formation and implementation of accounting policies agriculture organization of the [Text] / N.N. Balashova, M.F. Bychkov //accounting in agriculture. – 2008. – №12. – p. 9-13.
- N.G. Belov. Accounting in agriculture [Text] : studybook / under red. N.G. Belova, L.I. Horuzhy. – M. : Eksmo, 2010. – 608.
- V.V. Bryzgalin. Accounting policy of the organization for 2011[Text] / V.V. Bryzgalin, O.A. Novikova. – M. : Eksmo, 2011. – 192 p.
- S.M. Bychkova. Accounting in agriculture: a training manual [Text] / S.M. Bychkova, D.G. Badmaev ; under red S.M. Bychkova. – M. : Eksmo, 2008. – 400 p.
- F.I. Vaskin. Theory of accounting [Text] / F.I. Vaskin, M.V.. Svobodina. – M. : Kolos, 2000. – 208 p.
- V.G. Hetman. Accounting : studybook [Text] / ed. by prof. V.G. Hetman. – M. : INFRA-M, 2010. – 717 p.
- A.I. Gomola. Theory of accounting [Text] : study manual for stud. average dr. studies institutions / A.I. Gomola, V.E. Kirillov. – M. : The academy, 2008. – 208 p.
- V.G. 11. Gubarev. The basics of accounting [Text] : studybook / Gubarev V.G. – M. : March ; Rostov n/D : March, 2005. – 288 p.
- A.V. Zonova. Accounting policy of the organization for 2010. (recommendations) [Electronic resource] / A.V.Zonova, S.P. Hot // Accountant and the law. – 2010. – №3. Access of the certificates.-legal systems «Consultant Plus».
- G.U. Kasyanov. Accounting policies: accounting and tax [Text] / G.U. Kasyanov. – 7-e izd., revised and updated – M. : ABACUS, 2010. – 160 p.
- A.A. Kvarandzia. The change in accounting policy [Electronic resource] / A.A. Kvarandzia // Taxation, accounting and reporting in the insurance company. – 2008. – №6. Access of the certificates.-legal systems «Consultant Plus».
- N.P. Kondrakov. Accounting [Text] : study manual / N.P. Kondrakov. – 6-e izd., revised and updated – M. : INFRA-M, 2009. – 832 p.
- T.A. Korneeva. Theory of accounting [Text] : study manual in diagrams and tables / T.A. Korneev G.A. Shatunov. – M. : Eksmo, 2008. – 224 p.
- O.A. Krasnoperova. The accounting policy of organizations for 2007 [Text] / O.A. Krasnoperov. – M. : Grossmedia, 2007. – 304 p.
- L.I. Kulikova. The effects of changes in accounting policy [Text] / L.I. Kulikova //accounting. – 2010. – №3. – p. 33-38.
- G.A. Makarova. Make the accounting policy of the organization for 2010 [Electronic resource] / G.A. Makarova. URL: <http://www.esp-izdat.ru/?article=2158#>.
- M.Y. Medvedev. Accounting policies: accounting and tax [Text] / M. yu. Medvedev. – 3-e izd., revised and updated – M. : FBK-PRESS, 2004. – 328 p.
- V.M. Nikitin. Theory of accounting [Text] : study manual / V.M. Nikitin, D.A. Nikitina. – 4-e izd., revised and updated. – M. : Business and service, 2008. – 576.
- S.N. Polenov. The content and the formation of the accounting policy of commercial organizations [Electronic resource] / S.N. Polenova // All for the accountant. – 2008. – №5. Access of the certificates.-legal systems «Consultant plus».
- U.I. Proskurovskaya. Accounting business [Text] : a course of lectures / U.I. Proskurovskaya. – 2-e izd., revised and updated. – M. : Omega-L, 2006. – 219.
- M.L. Pyatov. Accounting policy of the organization for 2010 as an area of managerial decision-making [Electronic resource] / M.L. Pyatov. URL:<http://buh.ru/document-1578>.
- Lady Gaga-Nikolayev S.A. Accounting policy of the organization is a creative specialist [Electronic resource] / S.A. Lady Gaga-Nikolaev // business Center-consulting and audit. – 2010. – February. URL:<http://cba.ru/knowledge/articles/2010/02/26/upoorg/>
- A.A. Sokolov. Problems of formation of the accounting policy [Electronic resource] / A.A. Sokolov // the Economic analysis: the theory and practice. – 2007. – №11. Access of the certificates.-legal systems «Consultant plus».
- Y.V. Sokolov. Effect of accounting policies for the financial result [Text] / YA.V.. Sokolov, M.L. Pyatov //accounting. – 2006. – no.21. – p. 43-48.
- A.E. Suglobov. Accounting and audit [Text] : ucheb. posobie / A.E. Suglobov, B.T. Jariglasova. – 2-e izd., erased it. – M. : KNORUS, 2007. – 496.
- Z.V. Udalova. Methodology and methods of accounting and analytical support to the management of the agricultural organizations [Text] : monograph / Z.V. Udalova, O.A. Zubareva. – s. Persianovskii: izd-vo DonSAU, 2010. – 372.
- S.A. Umrikhin. Application of IFRS [Text] / S.A. Umrikhin, YU. Ilyina. – M. : The Gross-Media ; ROSBYH, 2008. – 432 p.
- M.V. Chinenov. Approaches to the formation of the accounting policy of the organization [Electronic resource] / M.V.. Chinenov // Modern accounting. – 2006. – №12. Access of the certificates.-legal systems «Consultant plus».
- R.B. Shahbanov. Accounting business [Text] : study manual / under red. prof. R.B. Shahbanova. – M. : Master of science ; INFRA-M, 2010. – 383 p.

### Keywords

The registration policy of the agricultural organizations; assumptions; requirements; elements of a registration policy; aspects of a registration policy; the reasons of change of a registration policy.