

2.6. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ УЧЕТНО- АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

Удалова З.В., к.э.н., зав. кафедрой
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Донской Государственный Аграрный Университет

Выработаны методология и методика формирования учетно-аналитического обеспечения (УАО), предусматривающие использование учетных принципов и принципов в области экономического анализа в рамках четырех основных этапов, включающих в себя:

- определение потребностей внутренних и внешних пользователей в информации для целей формирования качественной финансовой (бухгалтерской) отчетности и управления;
- определение структуры учетно-аналитической системы (УАС), позволяющей сформировать учетно-аналитическое обеспечение управления, наиболее полно удовлетворяющее потребности внутренних и внешних пользователей;
- определение организационно-технических и методологических аспектов функционирования УАС, позволяющего сформировать адекватное поставленным целям учетно-аналитическое обеспечение управления сельскохозяйственной организацией;
- регламентация системы внешней и внутренней отчетности сельскохозяйственной организации.

Формируемая в сельскохозяйственной организации учетно-аналитическая система (УАС) должна обеспечить реализацию основополагающих функций управления, что позволит сформировать качественное учетно-аналитическое обеспечение управления. В рамках УАС может формироваться разнородная информация, состав и структура которой должна определяться потребностями пользователей информации. Именно эта информация и составляет учетно-аналитическое обеспечение управления. В ее состав могут входить:

- данные бухгалтерского финансового учета;
- данные налогового учета;
- бухгалтерского управленческого учета;
- стратегическая информация.

Профессор Соколов Я.В. отмечает, что «в зависимости от содержания информации, которая выступает исходным продуктом учета, во внутренней структуре системы учета традиционно выделяют финансовый, управленческий и налоговый учет, которые могут рассматриваться как подсистемы общей системы учета, так и как отдельные системы» [9, с. 24].

Информационное обеспечение – это информация, необходимая для управления экономическими процессами, содержащаяся в базах данных информационных систем. Процесс принятия управленческих решений состоит из следующих пяти шагов:

- получение информации;
- прогнозирование;
- выбор из альтернативных вариантов;
- выполнение принятого решения;
- оценка результатов исполнения [10, с. 491].

Таким образом, получение информации стоит на первом месте в управленческом процессе.

Информация о финансовом состоянии сельскохозяйственной организации и его будущей перспективе нужна, прежде всего, инвесторам, затем банкирам и поставщикам, чтобы оценить ее доходность и финан-

совое состояние прежде, чем делать займы или предоставлять кредит. Государственные учреждения требуют множество отчетов, которые раскрывают финансовую и производственную деятельность для целей налогообложения и регулирования. Также в информации нуждаются менеджеры и служащие, которые отвечают за управление и функционирование организации.

В сельскохозяйственных организациях используется разнообразная исходная информация: нормативная, бухгалтерская, статистическая, прогнозно-плановая, и др. Информация должна быть достоверной, носить прозрачную систему представления учетной информации, позволяющую использовать все имеющиеся ресурсы отрасли. Для этого необходимо обеспечить формирование в рамках бухгалтерского учета информации, способной служить базой для проведения анализа, связанного с возможностью расширения деятельности сельскохозяйственных организаций, для планирования и контроля, предупреждая имеющиеся риски, а также для стимулирования дальнейшего развития плановых и контрольных функций. От систематического обеспечения информацией зависит успех планирования и последующая реализация плана.

В сельском хозяйстве производство растениеводческой и животноводческой продукции связано с рисками: это прежде всего погодные условия (засуха, заморозки, наводнения и т.д.). Информационное обеспечение может выступать в качестве самостоятельного средства снижения рисков, и соответственно аналитическая информация побуждает выявить дополнительные обстоятельства, связанные с неопределенностью в целях их предотвращения.

Информационное обеспечение стало более рациональным, так как возникли новые концепции, которые используются на практике. В качестве одной из таких концепций следует назвать контроллинг, представляющий собой «межфункциональную концепцию управления, целью которой является координация систем планирования, контроля и информационного обеспечения» [5, с. 17]. Данная концепция предполагает построение всеобъемлющей системы информационного обеспечения. УАС в сельском хозяйстве должна быть ориентирована на формирование бухгалтерской (финансовой), управленческой и налоговой отчетности.

При изучении данного вопроса следовало бы остановиться и на недостатках информационного обеспечения:

- низкая оперативность;
- чрезмерная детализация информации и ее обширность;
- исторический характер информации, ее обращенность в прошлое;
- преобладание в составе информации количественных показателей;
- несистематичность получения отдельных видов информации и ее противоречивость;
- недостаточность формируемой прогнозной информации, особенно для целей стратегического планирования [5].

Чтобы быть полезной, информация должна обладать точностью, проверяемостью, своевременностью, актуальностью, понятностью, полнотой, а также информация должна содержать все важные данные, которых ожидают от нее пользователи.

Для сельскохозяйственной организации, по мнению автора, формирование учетно-аналитического обеспечения управления следует рассматривать в разрезе основных этапов:

- определение потребностей внутренних и внешних пользователей в информации для целей формирования качественной финансовой (бухгалтерской) отчетности и управления;
- определение структуры УАС, позволяющей сформировать учетно-аналитическое обеспечение управления, наиболее полно удовлетворяющее потребности внутренних и внешних пользователей;
- определение организационно-технических и методологических аспектов функционирования УАС, позволяющего сформировать адекватное поставленным целям учетно-аналитическое обеспечение управления сельскохозяйственной организацией;
- регламентация системы внешней и внутренней отчетности сельскохозяйственной организации.

На первом этапе необходимо выявить и проанализировать потребности в информации. Необходимо учитывать отраслевые особенности в бизнес-процессах, поскольку они оказывают влияние на объем информационных потребностей. Информационные потребности организации, занимающейся производством животноводческой и растениеводческой продукции и их переработкой, будут подвержены изменениям в связи с сезонностью производства, природно-климатическими условиями, влиянием конъюнктуры рынка, цен на продаваемую продукцию и покупаемые основные средства, материалы (техника, горюче-смазочные материалы, удобрения и т.д.), внедрением новых технологий и других факторов внешней среды. Для принятия управленческих решений в УАС должна формироваться как оперативная, тактическая, так и стратегическая информация. Потребности в информации индивидуальны для каждой сельскохозяйственной организации и зависят от многих факторов. При анализе информационных потребностей Пономарева Н.И. предлагает использовать различные методы и их комбинации (табл. 1).

Таблица 1

МЕТОДЫ АНАЛИЗА ИНФОРМАЦИОННЫХ ПОТРЕБНОСТЕЙ В УАС [8, с. 86]

Метод	Решаемые задачи
1. Анализ задач	Определяет объективные потребности в информации для принятия решений
2. Анализ документов	Исследует документы, находящиеся в распоряжении ответственного за выполнение тех или иных задач
3. Метод аналогичных выводов	Переносит информационные потребности одного «носителя» этих потребностей на другого
4. Наблюдение	Фиксирует анализ на выполнении задач.
5. Интервью	Является в той или иной мере структурированным опросом «носителя» информационных потребностей
6. Опрос	Осуществляется письменный опрос
7. Метод сообщений	«Носитель» информационных потребностей составляет «отчет» о своих задачах и необходимой для их реализации информации
8. Разработка системы сбалансированных показателей	Позволяет определить состав сбалансированных показателей в рамках системы, методику их расчета и необходимую для этого информацию

На втором этапе необходимо определить структуру УАС, позволяющей сформировать учетно-аналитическое обеспечение управления, наиболее полно удовлетворяющее потребности внутренних и внешних пользователей. Данный этап предполагает определение видов учета, которые позволяют сформировать данные максимально приближенные к выявленным информационным потребностям. Это может потребовать использо-

вание новых для Российской Федерации направлений. Если бухгалтерский финансовый учет в соответствии с требованиями действующего законодательства обязателен, то бухгалтерский управленческий учет может вестись в соответствии с избранной его моделью. При этом возможны различные варианты взаимодействия бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета. Определение налогов и сборов к уплате осуществляется на базе налогового учета, который может вестись автономно, но в большинстве случаев, исходя из принципа рациональности, ведется на основе бухгалтерского финансового учета с использованием системы регистров налогового учета, разрабатываемой организацией самостоятельно.

Подоляк Н.В. считает, что при интеграции финансового и управленческого учета следует выделять два уровня процесса – уровень методологии и техники учета и уровень автоматизации [7]. Пономарева Н.И. отмечает, что при решении проблемы интеграции различных видов учета в рамках УАС следует выделять три базовые аспекта – методический, технический, организационный, рекомендует разработать методологию и методику интеграции различных видов учета, осуществить выбор программных и технических средств автоматизации, разработать организационные регламенты и процедуры по сбору, обработке и интеграции данных в УАС [8].

Для российских сельскохозяйственных организаций характерно стремление к созданию интегрированной системы учета, в рамках которой ядром выступает бухгалтерский финансовый учет. В крупных сельскохозяйственных организациях для формирования стратегической информации о внешней среде может быть создана система мониторинга. В рамках управленческого учета может использоваться такое прогрессивное его направление как стратегический управленческий учет.

Для успешной деятельности организации сельского хозяйства должны использоваться факторы, которые обеспечивают ей высокие достижения, т.е. стратегические факторы успеха. Главная предпосылка их формирования заключается в способности сельскохозяйственной организации выявить и удержать в течение длительного времени свои преимущества как производителя готовой продукции по сравнению с конкурирующими поставщиками. Обычно приводят следующие требования, которым должны отвечать конкурентные преимущества, чтобы считаться стратегическим фактором успеха:

- обеспечивать уникальность собственной продукции по сравнению с конкурирующими организациями;
- удовлетворять потребности клиентов;
- строиться на специфических способностях и ресурсах организации, которые должны быть оригинальными по сравнению с конкурентами и которые трудно или невозможно имитировать.

Эмпирических исследований в данном направлении еще мало и проводятся они на недостаточно зрелом уровне. Обращает на себя внимание чрезвычайно большое число исследуемых факторов. Объясняется это, в частности, разнородностью объектов исследования (уровни предприятия или хозяйственной области). Наряду с методологическими проблемами, обусловленными недостаточным объемом исходных данных и отсутствием доказательств их корректности, затруднения вызывают и отраслевые различия. Поэтому необходимо идентифицировать ситуативные обстоятельства, кото-

рые влияют на связь между факторами успеха и фактическим успехом предприятия.

При разработке концепции построения эффективно-учетно-аналитического обеспечения управления необходимо использование современных информационных технологий. Технологический процесс обработки информации представляет собой упорядоченную последовательность действий по обработке данных, информации, знаний до получения необходимого пользователю результата. Отсюда следует, что понятие информационной технологии подразумевает решение экономических и управленческих задач, связанное с выполнением ряда операций по сбору необходимой для решения этих задач информации, переработке ее по некоторым алгоритмам и выдачи лицу, принимающее решение в удобной для него форме [11]. Сбор, обработка, распределение информации являются важным фактором достижения сельскохозяйственной организацией планируемой прибыли. Также возможны варианты применения элементов бенчмаркинга, предусматривающего сопоставление затрат на формирование информации в самой сельскохозяйственной организации с затратами в аналогичных организациях, или стоимостью получения такой информации у других экономических субъектов. В условиях резкого увеличения объемов информации большое значение имеет использование Интернет-технологий в рамках УАС.

На данном этапе следует определить не только вариант построения УАС, но и те показатели, которые будут в нем формироваться в соответствии с информационными потребностями пользователей. Н.И. Пономарева [8, с. 89] рекомендует при формировании системы показателей в УАС придерживаться следующих правил.

- Во-первых, показатели должны быть измеряемыми. В УАС преобладают денежные измерители.
- Во-вторых, система показателей должна быть упорядочена на основании объективно-логических критериев. Это означает, что критерии не должны быть противоречивыми.
- В-третьих, показатели должны формироваться по трем временным срезам: прошлое (для ретроспективного анализа); настоящее (оперативная информация для принятия решений), будущее (показатели в системе прогнозного учета и отчетности).
- В-четвертых, система показателей должна быть стабильной на протяжении относительно длительного периода, что позволит обеспечить сопоставимость данных и их сравнимость.
- В-пятых, формируемая информация должна быть рациональной и экономической, т.е. затраты на ее сбор и обработку и приносимые от этого результаты должны быть соразмерны.
- В-шестых, система показателей должна отражать существенные и стратегически важные направления и аспекты деятельности сельскохозяйственной организации.
- В-седьмых, система показателей должна способствовать повышению эффективности работы сельскохозяйственной организации в целом и отдельных ее бизнес-единиц.

На третьем этапе необходимо определить организационно-технические и методологические аспекты функционирования УАС, позволяющего сформировать адекватное поставленным целям учетно-аналитическое обеспечение управления сельскохозяйственной организацией. Следует обратить внимание на то, что вариант построения УАС будет определять какие виды учета, применяются в рамках УАС и каков порядок их взаимодействия, а также типы регламентов, которые следует разработать в организации. Базовым документом, определяющим функционирование УАС является ее

учетная политика, которая может оформляться отдельным документом по разным видам учета. По нашему мнению, в случае использования интегрированной системы учета учетную политику целесообразно оформлять в форме одного документа, в котором рассмотреть все аспекты учетной политике в разрезе применяемых видов учета, осветив при этом порядок их взаимодействия. Традиционно выделяют организационный, технический и методологические аспекты учетной политики. Некоторые ученые и практики рекомендуют использовать два аспекта: организационно-технический и методический. Это связано с тем, что вопросы организации учета и техники его ведения тесным образом переплетаются между собой. В своем исследовании мы также придерживаемся данной точки зрения.

Учетная политика организации – это внутренний документ организации, раскрывающий всем заинтересованным лицам «все особенности бухгалтерского (налогового) учета этой организации в конкретном отчетном периоде». Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учета, утверждается руководителем организации и применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения.

При этом учетная политика 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 (оборотов) [4].

Функционирование УАС сельскохозяйственной организации определяется сформированной учетной политикой. Учетная политика является обязательной для всех обособленных подразделений и может меняться с изменением налогового законодательства. При составлении учетной политики следует учитывать и экономические интересы, как пользователей учетной информации, так и самой организации. Как справедливо отмечает профессор М.И. Кутер, «существование множества видов учета призвано в максимальной степени, удовлетворить интересы различных групп пользователей учетной информации, что в свою очередь предопределяет учетную политику».

Таким образом, учетная политика организации в части организационно-технического раздела для управленческого учета должна содержать информацию о выбранных вариантах учета прямых, косвенных затрат, об оценке готовой продукции, незавершенного производства, об организации учета расходов на счетах бухгалтерского учета. Это позволит в большей степени использовать возможности управления затратами в целях их снижения и увеличения финансовых результатов. Профессор П.С. Безруких выделяет шесть этапов формирования учетной политики организации (рис. 1) и констатирует, что в этой последовательности все перечисленные этапы являются строго необходимыми: «каждый предыдущий этап обеспечивает осуществление последующего» [3, с. 76].

Основным нормативным актом, регламентирующим требования, предъявляемые к учетной политике сельскохозяйственной организации, является приказ Мини-

стерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. №106н, которым утверждено Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) «Учетная политика организации» ПБУ 1/08 [2]. Данное ПБУ устанавливает основы формирования и раскрытия учетной политики организаций. Согласно этому положению, учетная политика организации – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета, а именно первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

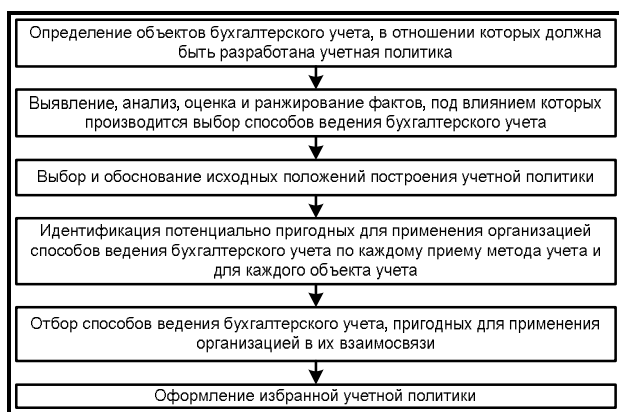


Рис. 1. Этапы формирования учетной политики организации по П.С. Безруких

Таким образом, ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» [2] регламентирует требования к учетной политике организации. Надо отметить, что учетная политика оформляется соответствующими организационно-распорядительными документами (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Остановимся на самых распространенных ошибках, которые встречаются как при подготовке и оформлении приказа по учетной политике организаций, так и при практическом применении требований к учетной политике, сформулированных в ПБУ 1/08 «Учетная политика организации». Целый ряд ошибок характерен и для сельскохозяйственных организаций.

Рассмотрим более детально вопросы формирования учетной политики сельскохозяйственной организации для целей бухгалтерского учета.

1. Рабочий План счетов, содержащий синтетические и аналитические счета. Здесь необходимо отметить следующие нюансы.

- Формируя рабочий План счетов, желательно не включать в них неиспользуемые счета или счета, которые организация потенциально использовать не может в связи с особенностями ее деятельности.
- В Плате счетов определены не только синтетические, но и аналитические счета. Закон РФ о бухгалтерском учете в ст. 2 определяет аналитический учет как учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналогичных счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета. Аналитических счетов, предусмотренных Планом счетов

сельскохозяйственной организации, явно недостаточно для ведения аналитического учета. В связи с этим необходимо определить аналитические счета, представленные в Плате счетов, как 1-й уровень аналитики, а собственные аналитические счета – как 2-й и последующие уровни аналитического учета. Разработку аналитических счетов следует вести исходя из особенностей УАС, определенных на втором этапе и информационных потребностей пользователей учетной информации.

2. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым Инструкцией не предусмотрены типовые формы следует предусмотреть в графике документооборота и в положении об учетной политике следует сделать ссылку на документ, утвердивший вышеуказанный график.

3. Порядок проведения инвентаризации. В учетной политике должна регламентироваться частота проведения инвентаризации отдельно по каждому виду активов и обязательств. Принятый порядок проведения инвентаризации не должен противоречить соответствующим нормативным документам, в частности Закону о бухгалтерском учете.

4. Методы оценки видов имущества и обязательств. Формируя приказ об учетной политике, необходимо уточнить порядок оценки материальных запасов, списание которых может производиться по способу FIFO или по средней фактической стоимости.

5. Порядок документооборота. Данный пункт достаточно важен в учетной политике. Он определяет не только сроки и порядок составления и обработки каждого документа, но и определяет должностных лиц, ответственных за правильность и своевременность составления каждого документа.

6. Технология обработки учетной информации. В данном пункте фактически необходимо определить форму бухгалтерского учета, применяемую в сельскохозяйственной организации. Система учета, предусмотренная Планом счетов, предусматривает исключительно компьютерную обработку информации. Переход на машинную форму обработки информации требует вложений средств:

- приобретение техники;
- приобретение, установка и обслуживание программного обеспечения;
- обучение кадров.

Учет в сельскохозяйственных организациях компьютеризирован частично. Например, компьютеры приобретены, но версия рабочей бухгалтерской программы несетева. В результате одновременно в программе может работать только один человек. Иногда в бухгалтерии стоит только один компьютер на три-четыре человека. Понятно, что такой уровень компьютеризации не принесет не только желаемого, но и сколько-нибудь ощутимого эффекта. Основная часть работы будет продолжаться делаться вручную.

Может возникнуть и другая ситуация. В организации программа была разработана собственным программистом, впоследствии уволившимся. Результат: программа работает, но она не обслуживается. Все изменения, происходящие в нормативном регулировании учета, остаются незадействованными в программе. Отсюда бухгалтер соответствующие хозяйственные операции вынужден выполнять вручную и уже готовую информацию вносить в компьютер. В связи с существованием различных возможностей обработки учетной информации в приказе необходимо конкретизировать используемый способ обработки информации, приме-

няемую программу, версию, задействованные модули программного обеспечения и т.п.

7. Наибольшее количество вопросов, связанных с учетной политикой, возникает в случае, если сельскохозяйственная организация параллельно с основной деятельностью занимается прочими видами деятельности, приносящими доход. При этом дополнительно к уже перечисленным элементам учетной политики добавляется масса вопросов, определяющих порядок учета коммерческой деятельности:

- формирование себестоимости;
- определение отпускных (продажных) цен;
- вопросы налогообложения и т.д.

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

Согласно Постановлению Пленума Верховного Суда РФ от 24 октября 2006 г. №18 (пп. 23-26), к административной ответственности за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности может быть привлечен только главный бухгалтер, так как руководитель организации несет ответственность за надлежащую организацию бухгалтерского учета, а главный бухгалтер – за ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Руководитель организации привлекается к административной ответственности за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности только в случае, если ведение бухгалтерского учета в организации производится на основании гражданско-правового договора третьими лицами или при делегировании обязанности ведения бухгалтерского учета сторонней организации (аудиторской фирме, управляющей компании или индивидуальному предпринимателю).

Рассмотрим отдельные положения законодательства РФ, касающиеся учетной политики. П 4 ст. 6 Федерального закона [1] установлено: «Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменения учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года».

Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08) установлены основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций. Для целей ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что согласно п. 6 ПБУ 1/08 учетная политика учреждения должна отвечать ряду требований (своевременность, осмотрительность, рациональность, непротиворечивость, приоритета содержания перед формой, полноты).

Изменить учетную политику, согласно п. 10 ПБУ 1/08, организация может, если:

- произошли изменения в законодательстве РФ, нормативных актах по бухгалтерскому учету;
- организация разработала новые способы ведения бухгалтерского учета. При этом применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий хозяйствования. Под существенным изменением условий хозяйствования организации понимается реорганизация, изменение видов деятельности и т.п.

При этом не считается изменением учетной политики, когда утверждают способ ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые возникли впервые в деятельности организации.

Согласно п. 12 ПБУ 1/08, изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Следует помнить, что согласно п. 21 ПБУ 1/08, в случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- причину изменения учетной политики;
- содержание изменения учетной политики;
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;
- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, – до той степени, до которой это практически возможно.

Если изменение учетной политики обусловлено изменением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

Исходя из требований, которые содержатся в Законе о бухгалтерском учете и ПБУ 1/08, структуру учетной политики сельскохозяйственной организации можно представить двумя разделами:

- организационно-технический;
- методический.

В разделах учетной политики необходимо отразить следующую информацию.

Во вводной части положения: основные разделы устава сельскохозяйственной организации, касающиеся вопросов финансово-хозяйственной деятельности, в том числе перечень видов деятельности, относящихся к основным и прочим видам деятельности.

В организационно-техническом разделе положения:

- организационную структуру бухгалтерской службы организации;
- порядок организации бухгалтерского учета в филиалах (подразделениях);
- технология обработки учетной информации (указать название и характеристики программного продукта);
- порядок формирования структуры инвентарного порядкового номера основного средства;
- порядок и сроки проведения инвентаризации;

- порядок выдачи денежных средств под отчет, а также срок, на который выдаются денежные средства на хозяйственные расходы (либо утвердить этот порядок приказом руководителя);
- утверждение форм первичных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов. Данные формы первичных учетных документов утверждаются в виде приложения к учетной политике;
- утверждение рабочего Плана счетов сельскохозяйственной организации;
- утверждение графика документооборота;
- в качестве приложения к учетной политике утверждаются формы учетных документов.

В перечень методических вопросов включаются:

- порядок оценки стоимости основных средств (раздел 2 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»);
- классификация основных средств (Общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ));
- выбор способа амортизации основных средств (п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»);
- порядок оценки нематериальных активов (раздел 2 ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов»);
- выбор способа амортизации нематериальных активов (п. 28 ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов»);
- порядок оценки материально-производственных запасов (раздел 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»);
- метод списания (отпуска) материально-производственных запасов (МПЗ) в производство (раздел 3 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»);
- выбор варианта учета общехозяйственных затрат (счет 26);
- выбор способа распределения косвенных расходов между объектами калькулирования;
- выбор оценки незавершенного производства;
- порядок учета затрат и финансирования ремонта производственных основных средств;
- списание в учете расходов будущих периодов;

- выбор резервов предстоящих расходов и платежей;
 - порядок создания резерва по сомнительным долгам и др.
- Нами обобщены наиболее распространенные ошибки, встречающиеся в сельскохозяйственных организациях при формировании учетной политики (приложение 1).

На четвертом этапе формирования учетно-аналитического обеспечения управления осуществляется регламентация системы внешней и внутренней отчетности сельскохозяйственной организации посредством разработки форм внутренней отчетности. На данном этапе необходимо определить виды отчетности (бухгалтерская, налоговая, стратегическая и т.д.), ее состав и содержание, установить сроки ее предоставления, определить формы отчетов, а также составителей отчетов и получателей, разработать методы и методики анализа отчетов.

Таким образом, формирование учетно-аналитического обеспечения управления целесообразно осуществлять с использованием четырех основных этапов, предусматривающих определение потребностей внутренних и внешних пользователей в информации для целей формирования качественной финансовой (бухгалтерской) отчетности и управления; определение структуры УАС, позволяющей сформировать учетно-аналитическое обеспечение управления, наиболее полно удовлетворяющее потребности внутренних и внешних пользователей; определение организационно-технических и методологических аспектов функционирования УАС, позволяющего сформировать адекватное поставленным целям учетно-аналитическое обеспечение управления сельскохозяйственной организацией; регламентация системы внешней и внутренней отчетности сельскохозяйственной организации.

Приложение 1

ОБЗОР НАИБОЛЕЕ ЧАСТО ВСТРЕЧАЮЩИХСЯ ОШИБОК ПРИ ФОРМИРОВАНИИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Ошибка	Нарушенный нормативный акт, комментарии	Рекомендации
1. Приказ об утверждении или изменении учетной политики на текущий год датирован январем текущего года	Нарушен п. 9 ПБУ 1/08. «Учетная политика организации». Он устанавливает, что способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом, когда был утвержден соответствующий организационно-распорядительный документ. Исключение сделано только для вновь созданных организаций. Такие организации должны оформить избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Последствия: если приказ по утверждению учетной политики организации на текущий год утвержден в январе текущего года, то он никак не может применяться с 1 января данного года. Чтобы применять избранную учетную политику в текущем году, приказ надо утвердить не позднее 31 декабря предыдущего года	Для применения положений по учетной политике с начала января текущего года приказ об утверждении учетной политики должен быть датирован предыдущим годом. Организациям совсем не обязательно ежегодно утверждать учетную политику на следующий год. Возможен вариант, когда учетная политика принимается на ряд лет вперед с продлением ее действия на следующие годы. Эта возможность вытекает из п. 5 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», где сказано, что принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики). В этом случае внесение изменений в учетную политику возможно как при изменениях законодательства, так и по инициативе организации
2. Выделенные на отдельные балансы обособленные подразделения организации не придерживаются учетной политики организации	Нарушен п. 9 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации». Принятая сельскохозяйственной организацией учетная политика применяется во всех структурных подразделениях организации – всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от места их нахождения. Последствия: нарушение принципа сопоставимости и последовательности	Принятая сельскохозяйственной организацией учетная политика распространяется на всю организацию как юридическое лицо, включая все ее обособленные подразделения вне зависимости от места их нахождения. Формируя учетную политику, следует удостовериться, в том, что она совпадает с учетной политикой в целом по организации

Ошибка	Нарушенный нормативный акт, комментарии	Рекомендации
3. В составе учетной политики организации отсутствуют обязательные элементы	<p>Нарушен п. 4 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», в соответствии с которым к обязательным элементам учетной политики относят:</p> <ul style="list-style-type: none"> • рабочий План счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности; • формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности; • порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации; • способы оценки активов и обязательств; • правила документооборота и технология обработки учетной информации; • порядок контроля за хозяйственными операциями. <p>Расширение этого перечня возможно, поскольку он предусматривает также и «другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета», однако сокращать его недопустимо.</p> <p>Нарушены: п. 18 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», в котором установлено, что учетная политика должна содержать: способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг.</p> <p>П. 7 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», в котором предусмотрено, что при формировании учетной политики организации по конкретному вопросу 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 правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа. 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.</p> <p>Последствия: невозможность подтвердить правильность формирования учетной информации</p>	<p>Учетная политика сельскохозяйственной организации (как для бухгалтерского учета, так и для налогообложения) должна содержать все обязательные элементы, отсутствие которых квалифицируется как запущенность бухгалтерского учета, что не позволяет считать бухгалтерскую отчетность, подготовленную по данным такого учета, достоверной, а налоговым органам такое положение дает право исчислять налоги расчетным путем.</p> <p>В учетной политике обязательно должны быть описаны:</p> <ul style="list-style-type: none"> • выбранные способы и методы учета – при их варианности в законодательных и нормативных документах; • способы ведения учета по отдельным операциям, по которым отсутствует однозначное нормативное регулирование (договоры аренды с пожизненным проживанием, факторинг, забалансовый учет, фактическая эксплуатация объектов основных средств до момента их государственной регистрации, посредничество по работам и услугам и пр.). <p>Исходя из допущения имущественной обособленности на балансовых счетах организации может отражаться только имущество, право собственности на которое перешло к данной организации</p>
4. Нарушение допущения имущественной обособленности организации	<p>Нарушен п. 5 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», в котором сформулировано допущение имущественной обособленности: активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций. Данное допущение вытекает из п. 2 ст. 8 Закона «О бухгалтерском учете»: «имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации».</p> <p>Последствия: искаженное представление активов и обязательств организации в учетной системе</p>	<p>–</p>
5. Несвоевременно отражены в учете факты хозяйственной деятельности	<p>Нарушен п. 6 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», в соответствии с которым учетная политика организации должна обеспечивать своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности).</p> <p>Последствия: нарушения принципа своевременности и, как следствие, требования полноты учета фактов хозяйственной жизни, снижение релевантности формируемой в учетной системе информации</p>	<p>В бухгалтерском учете необходимо соблюдать требование своевременности</p>

Ошибка	Нарушенный нормативный акт, комментарии	Рекомендации
6. Игнорируется требование приоритета содержания перед формой	<p>Нарушены: п. 6 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», в котором установлено, что учетная политика организации должна отражать в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой); п. 10 Положения по ведению бухгалтерского учета, в котором специально подчеркнуто, что «учетная политика должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности».</p> <p>Последствия: может повлечь недействительность сделки и незаконность ее отражения в учетной системе. Например, согласно Федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» №122-ФЗ требует государственной регистрации всех сделок с объектами недвижимости, в том числе и договоров аренды. Т.е. в данном случае требования к правовой форме договора (по обязательной государственной регистрации) непосредственным образом вытекают из содержания договора (предметом которого является объект недвижимости). Отсутствие государственной регистрации сделки, для которой обязательность такой регистрации вытекает из требований закона, влечет за собой ее недействительность (ничтожность)</p>	Форма должна соответствовать содержанию, для бухгалтерского учета и налогообложения экономическое содержание важнее правовой формы

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ (в ред. от 27 июля 2010 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
2. Учетная политика организации [Электронный ресурс] : ПБУ 1/2008 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 окт. 2008 г. №106н (в ред. от 11 марта 2009 г. №22н). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
3. Безруких П.С. и др. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / П.С. Безруких, А.С. Бакаев, Н.Д. Врублевский и др. ; под ред. П.С. Безруких. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Бухгалтерский учет, 2004. – 736 с.
4. 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 «КонсультантПлюс».
5. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование [Текст] / Horvath & Partners ; пер. с нем. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269 с.
6. Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.И. Куттер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 592 с.
7. Подоляк Н.В. Интеграция бухгалтерского и управленческого учета [Электронный ресурс] / Н.В. Подоляк // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – №1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Пономарева Н.И. Методология формирования учетно-аналитической системы строительных организаций [Текст] : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук / Н.И. Пономарева. – М., 2009. – 414 с.
9. Соколов Я.В. и др. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст] : учеб. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков ; отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. – М. : Велби, Проспект, 2005. – 664 с.
10. Хорнгрен Ч.Т. и др. Управленческий учет [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар ; пер. с англ. – 10-е изд. – СПб. : Питер, 2008. – 1008 с.
11. Хэдрик Г. Стратегические факторы успеха на рынках потребительских товаров [Электронный ресурс] / Хэдрик Гюнтер, Томас Йеннер. URL: http://vasilievaa.narod.ru/ptpu/20_1_97.htm.

Ключевые слова

Учетно-аналитическое обеспечение управления (УАО); учетно-аналитическая система (УАС); учетная политика организаций; методы анализа информационных потребностей.

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В сельскохозяйственных организациях используется разнообразная исходная информация: нормативная, бухгалтерская, статистическая, прогнозно-плановая и др. Информация должна быть достоверной, носить прозрачную систему представления учетной информации, позволяющую использовать все имеющиеся ресурсы отрасли. Для этого необходимо обеспечить формирование в рамках бухгалтерского учета информации, способной служить базой для проведения анализа, связанного с возможностью расширения деятельности сельскохозяйственных организаций, для планирования и контроля, предупреждая имеющиеся риски, а также для стимулирования дальнейшего развития плановых и контрольных функций.

Научная новизна. Автором выработаны методология и методика формирования учетно-аналитического обеспечения (УАО) в рамках 4 основных этапов, включающих в себя:

- определение потребностей внутренних и внешних пользователей в информации для целей формирования качественной финансовой (бухгалтерской) отчетности и управления;
- определение структуры учетно-аналитической системы (УАС), позволяющей сформировать учетно-аналитическое обеспечение управления, наиболее полно удовлетворяющее потребности внутренних и внешних пользователей;
- определение организационно-технических и методологических аспектов функционирования УАС, позволяющего сформировать адекватное поставленным целям учетно-аналитическое обеспечение управления сельскохозяйственной организацией;
- регламентация системы внешней и внутренней отчетности сельскохозяйственной организации.

Практическая значимость состоит в возможности использования методических подходов к формированию учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями при чтении курсов «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Учетная политика в сельскохозяйственных организациях», а также широкого использования выработанных рекомендаций по формированию учетно-аналитического обеспечения в сельскохозяйственных организациях.

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

Кизилов А.Н., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой «Аудит» Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)

Удалова Зоя Васильевна

2.6. METHODOLOGICAL APPROACHES TO THE FORMATION ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR THE MANAGEMENT OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

Z.V. Udalova, Ph.D., Associate Professor, Head of the
Department of Accounting, Analysis and Audit

Don State Agrarian University «DSAU»

Developed the methodology and technique for forming there cording and analytical software (UAO), involving the use of accounting principles and the principles of economic analysis in the 4 main stages, including:

- identify the needs of internal and external users of information for the formation of high-quality financial (accounting) reporting and management;
- determination of the structure of accounting and analysis system (UAS), which allows clearing and analytical support to management that best meets the needs of internal and external users;
- identification of organizational, technical and methodological aspects of the UAS, which allows to form the adequacy of the purposes of accounting and analytical support for the management of agricultural organization;
- regulation of external and internal reporting Agriculture Organization.

Literature

1. On accounting [Text]: federal. Russian law. Federation of 21.11.1996 №129-FZ (as amended. By 27/07/2010). Access from ref.-legal system «Consultant Plus».
2. Accounting standard «accounting policy» (PBU 1 / 2008) [electronic resource]: approved by order of RF Ministry of Finance 6.10.2008 №106n (in red. From 11.03.2009 №22N) Access from ref.-legal system «Consultant Plus
3. P.S. Armless. Accounting [Text]: a textbook / PS Armless, ASBakaev, N.D. Wroblewski et al ed. PS Armless. – 5 th ed., Revised.and add. – MA: Accounting, 2004. – 736 p.
4. Guenther Hedrih Strategic success factors in the markets of consumer goods [electronic resource] / Hedrih Gunter, Thomas Yen-ner. URL: http://vasilievaa.narod.ru/ptpu/20_1_97.htm.
5. A.V. Zonova. Accounting policy in 2010 (Guidelines for) [electronic resource] / A.V. Zonova, S.P. Hot / accountant and the law. – 2010 – №3. Access from the right-to-legal system «Consultant».
6. The concept of controlling: Managerial Accounting. Reporting system. Budgeting. [Text] / Horvath & Partners; Trans. with him. – John Wiley & Sons, 2005. – 269 p.
7. Cooter, M.I. Accounting theory [Text]: a textbook / M.I. Cooter. – 3rd ed., Revised. and add. – Moscow: Finance and Statistics, 2004. – 592 p.
8. Podolyak N.V. The integration of accounting and management [electronic resource] / N.V. Podolyak / International accounting. – 2008. – №1. Access from Ref .- legal system «Consultant».
9. Ponomareva N.I. Methodology of recording and analysis system construction organizations [Text]: Dis. Dr. Econ. Science / A.N. Ponomarev. – M., 2009. – 414 p.
10. Y.V. Sokolov. Accounting in foreign countries [Text]: a textbook / J. Sokolov, F.F. Butynets, L.L. Gorki, D.A. Punks; hole. Editor-FFButynets . – M.: TC Welby, Prospect Publishing, 2005. – 664 p.

11. C.T. Horngren. Managerial Accounting [Text] CH.T. Horngren, G. Foster, S. STU; lane. from English. – 10 ed. – St. Petersburg: Piter, 2008.: Ill. – 1008 p.

Keywords

Accounting and analytical support for management; accounting and analysis system; an accounting policy; methods of analysis of information needs.