

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

### ПРОБЛЕМЫ РАЗРАБОТКИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ АПК

*Н. С. Кулькова, доцент кафедры «Бухгалтерский, учет, анализ и аудит»*

**Аннотация.** Назначение учетной политики состоит в том, чтобы четко объяснить пользователям бухгалтерской и налоговой отчетности, на основании каких именно правил сформирована отчетность организаций АПК. Фактически учетная политика представляет собой текстовые пояснения к отчетности, служащие для уточнения применяемых организацией способов учета.

**Ключевые слова:** учетная политика, бухгалтерский учёт, первичные учетные документы, формирование, нормативные документы, методы, План счетов, сельскохозяйственные организации.

Учетная политика организации - это документ, который определяет выбор одного из предлагаемых нормативными документами вариантов учета конкретных хозяйственных операций, самостоятельной разработки способов ведения учета и обоснование отступлений от нормативных положений.

В положении по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденном приказом Министерства финансов России от 06 октября 2008 г. №

106н прописывается, что если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то предприятие может самостоятельно разработать соответствующий способ, исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету.

Учетная политика организации необходима для практического ведения бухгалтерского учета и применения элементов его метода. Содержание метода бухгалтерского учета заключается в совокупности следующих приемов: сплошного документирования всех хозяйственных операций, калькуляций и оценки, инвентаризации имущества и обязательств, отражения хозяйственных операций в стоимостном выражении в учетных регистрах, использовании плана счетов для отражения материальных средств и источников их формирования, двойной записи, получения заключительной информации и отчетности. Иными словами, учетная политика предполагает порядок первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности сельскохозяйственного предприятия [5].

Но учетная политика, являющаяся основой одного и того же метода бухгалтерского учета, на каждом конкретном предприятии будет своеобразна. Формирование учетной политики в организациях АПК составляет степень свободы в выборе конкретных способов оценки, калькуляции, состава и порядка ведения счетов и особенности их использования. Учетная политика позволяет сочетать общие нормы и правила, устанавливаемые на государственном уровне регулирования учета, с задачами и возможностями его организации в сельскохозяйственных предприятиях, учитывая отраслевые особенности. Учетная политика организации является элементом системы регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Согласно п. 3 ст. 5 «Регулирование бухгалтерского учета»

Федерального закона «О бухгалтерском учете»: «организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры и других особенностей деятельности». Она распространяется на организации АПК независимо от организационно-правовых форм.

Общие принципы и правила формирования учетной политики организаций АПК устанавливаются нормативно-правовыми актами, регламентирующими систему бухгалтерского учета. Нормативными документами, которыми необходимо руководствоваться при составлении учетной политики являются:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129 ФЗ;

- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н;

- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.10.2008 г. № 106н;

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, утвержденные Министерством финансов РФ от 31.10.2000 г. №94н

- Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Принят Федеральным законом от 05.08.2000 г. №117-ФЗ.

В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» приняты шесть требований и четыре допущения. Согласно п.6 ПБУ 1/2008 учетная политика должна обеспечивать следующие требования:

1. Полнота. Этот принцип состоит в том, что в бухгалтерском учете должны отражаться абсолютно все хозяйственные операции.

2. Своевременность. Данный принцип предполагает, что каждую операцию следует учитывать в том периоде, в котором она совершена, независимо от времени фактического получения или выплаты денежных средств. Факты хозяйственной деятельности должны своевременно отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности вне зависимости от разработки.

3. Непротиворечивость, состоящая в необходимости совпадения данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.

4. Рациональность. Затраты на ведение бухгалтерского учета должны быть обоснованными, осуществляемыми соразмерно условиям хозяйственной деятельности и количеству сотрудников организации. Требование рациональности в настоящее время в сельскохозяйственных организациях подразумевается в совмещении функций собственно бухгалтерского (финансового) учета с функцией управленческого учета, главной задачей которого является обеспечение руководства информацией для оперативного управления.

5. Осмотрительность. Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

6. Приоритет содержания над формой. Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования.

Согласно п.5 ПБУ 1/2008 при формировании учетной политики предполагается следующие допущения:

1. Имущественная обособленность. Активы и обязательства организации существуют обособлено от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций.

2. Непрерывность деятельности. Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке.

3. Последовательность применения учетной политики. Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому.

4. Временная определенность фактов хозяйственной деятельности. Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплат денежных средств, связанных с этими фактами.

И лишь при соблюдении всех этих принципов и соответствующих стандартов финансовая отчетность может считаться достоверной и объективной, беспристрастно характеризующей финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении организации.

Несмотря на то, что бухгалтерский учет регламентируется общими нормативными документами для предприятий, у каждого из них могут быть разные цели и задачи. Рекомендации, приемлемые для управления одним предприятием и полезные для него, могут быть вредны и бесполезны для другого. В связи с этим актуально рассмотрение различных подходов к так называемой оптимизации финансово-хозяйственной деятельности предприятия, оптимизации его финансовых результатов, основу

которой должна составлять выбранная предприятием учетная политика. На выбор и обоснование учетной политики организаций АПК влияют следующие основные факторы:

- организационно-правовая форма (хозяйственное товарищество, общество с ограниченной ответственностью, акционерное общество, производственный кооператив, государственное и муниципальное унитарное предприятие и т.п.);

- отраслевая принадлежность или вид деятельности (растениеводство, животноводство, и др.);

- объем производства, среднесписочная численность работающих и др.;

- соотношение с системой налогообложения (освобождение от различного вида налогов, ставки налогов, льготы по налогообложению);

- степень свободы в условиях рынка (возможность самостоятельного принятия решений в вопросах ценообразования, выбора партнера);

- стратегия финансово-хозяйственного развития (цели и задачи экономического развития предприятия на долгосрочную перспективу, конкурентоспособность, ожидаемое направление инвестиций, тактические подходы к решению перспективных задач);

- наличие материальной базы (обеспеченность компьютерной техникой и иными средствами оргтехники, программно-методическое обеспечение и т.п.);

- система информационного обеспечения организации (по всем необходимым для эффективной деятельности предприятия направлениям);

- уровень квалификации, профессионализма бухгалтерских кадров, экономического риска, инициативности и предприимчивости руководителей организации;

- система материальной заинтересованности в эффективности работы предприятия и материальной ответственности за выполняемый круг обязанностей.

Изменения в учетной политике возможны лишь в случае изменения законодательства, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности (реорганизации, смены собственников, изменения вида деятельности и др.).

Только рассматривая все влияющие факторы в совокупности, можно правильно подойти к обоснованию и формированию учетной политики. Таким образом, наработанная нормативная база, включая и ее отраслевые аспекты, позволяет сельскохозяйственным организациям достаточно полно и обоснованно сформировать учетную политику как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения.

Учетная политика формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. При формировании учетной политики должны быть утверждены следующие формы:

- первичных учетных документов;
- регистров бухгалтерского учета;
- документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

Учетная политика разбивается на разделы ввиду затрагиваемых в ней вопросов. Первые требования к составу учетной политики приведены в Федеральном законе «О бухгалтерском законе», согласно которому утверждаются следующие разделы:

- 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, применяемых для оформления хозяйственных, операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Рабочий план счетов создается на базе типового Плана счетов для использования в практической деятельности. Обычно организации пользуются типовым Планом счетов, но при введении, в План счетов новых синтетических, и аналитических, позиций организации желательно отразить этот факт в учетной политике. Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета. В связи с отраслевой особенностью сельскохозяйственных организаций часто встречаются в ведении бухгалтерского учета дополнительные субсчета, не предусмотренные Планом счетов и не закрепленные учетной политикой.

Как уже отмечалось, учетная политика должна включать в себя описание форм первичных документов, применяемых для оформления; хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы, а также форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах



унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации. А документы, утверждаемые организацией, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должна содержать, установленные Положением по введению бухгалтерского учета обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы);
- наименование организации, от имени которого составлен документ;
- дату составления;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении)
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильности ее оформления;
- личные подписи указанных выше должностных лиц.

К обязательным первичных учетных документов отнесены также:

- код формы;
- расшифровка подписей должностных лиц, подписавших данный документ.

Указывать расшифровки подписей целесообразно поскольку впоследствии при необходимости это позволит легко установить, кто подписал данный документ и отвечает за правильность и обоснованность совершения зафиксированной документом хозяйственной операции.

Помимо указанных выше обязательных реквизитов в первичные учетные документы сельскохозяйственным организациям предоставлено право включать дополнительные реквизиты, учитывающие характер операции, требования действующих актов, а также специфику производственного процесса и технологию обработки учетной информации в конкретной организации. Как правило, орга-

низации используют следующие дополнительные реквизиты:

- номер документа;
- адрес организации;
- основание для совершения хозяйственной операции зафиксированной документом (договор, приказ, растение и т.п.);
- другие дополнительные реквизиты, определяемые характером документируемых хозяйственных операций.

В случае, если организация применяет первичные учетные документы неунифицированной формы или не утвержденные в учетной политике, то расходы, оформленные такими документами, не могут быть приняты к бухгалтерскому учету.

Внутренняя отчетность представляет собой используемую для нужд управления организацией систему сбора информации в денежном и натуральном измерении о фактах хозяйственной деятельности, влияющих не только на финансовые, но и на производственные и технологические показатели. Формы документов для внутренней отчетности устанавливаются сельскохозяйственной организацией самостоятельно в зависимости от технологического процесса производства и переработки сельскохозяйственной продукции, используемых сырья и материалов, условий сбыта продукции и прочих условий. В качестве источников данных для составления форм внутренней отчетности по затратам и результатам при журнально-ордерной форме счетоводства является лицевой счет (производственный отчет) подразделения (ф. № 83 - АПК), ведомости аналитического учета (ф. № 38 - АПК, ф. № 62 - АПК) и сводный лицевой счет или соответствующие машинограммы при компьютерных технологиях бухгалтерского учета.

Одним из разделов учетной политики является составление графика документооборота, утвержденного в

установленном порядке. При этом график документооборота целесообразно выделить в отдельный документ и утвердить в качестве приложения к учетной политике организации для целей бухгалтерского учета. Использование (графика документооборота в управлении предприятием позволяет сократить трудозатраты на обработку документов в организации за счет:

- повышения ответственности исполнителей за соблюдение сроков составления и обработки документов;
- выявление и исключения из документооборота неиспользуемых документов.

От четкости составления графика документооборота в значительной степени зависит своевременность получения информации для нужд управления. Отметим, что однажды разработанный график документооборота в сельскохозяйственных организациях остается локальным нормативным актом длительного действия с периодически вносимыми в него при необходимости соответствующими изменениями и дополнениями.

Технология обработки учетной информации определяется каждой организацией в зависимости от применяемой формы бухгалтерского учета (мемориально-ордерной, журнально-ордерной, упрощенной, автоматизированной), что закрепляется соответствующей локальной нормой непосредственно в положении об учетной политике.

Основным положением в разработке учетной политики является решение в отношении проведения инвентаризации активов и обязательств, исходя из требований ст. 12 ФЗ «О бухгалтерском учете» и других нормативных актов. В этом случае в качестве локальных норм должны быть определены: количество (периодичность) инвентаризаций в отчетном году и (или) даты их проведения; перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой

из них; состав инвентаризационной комиссии и порядок оформления результатов инвентаризации. В настоящее время инвентаризацию с дебиторами и кредиторами целесообразно проводить ежеквартально или же на какую-то определенную дату для обеспечения полноты своевременности расчетов с поставщиками и показателями по договорным обязательствам за приобретенные и проданные товары. Эти же нормы необходимо прописывать и в отношении бюджетных органов и внебюджетных фондов.

Порядок внутреннего контроля за хозяйственными операциями сельскохозяйственные организации разрабатывают самостоятельно в рамках учетной политики, где закрепляются указанные контрольные полномочия за соответствующими должностными лицами или управленческими службами. Для контроля хозяйственных операций создается ревизионная комиссия или служба внутреннего аудита. Работа ревизионной комиссии определена учредительными документами. Работа службы внутреннего аудита определяется положением об этой службе, утвержденным руководителем. Внутренний контроль предусматривает следующее: подотчетность одних работников другим; внутренние проверки и сверки взаимосвязанных данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности организации; регулярное проведение инвентаризации имущества и обязательств; регулярное отслеживание состояния первичного, аналитического и синтетического учета; ограничение доступа к активам и записям; осуществление контроля за компьютерными информационными системами и прикладными программами; регулярное проведение оперативного анализа финансово-хозяйственной деятельности.

Таким образом, основными задачами учетной политики сельскохозяйственного предприятия являются формирование набора четких инструкций, положений и методов, которые позволят упорядочить, унифицировать (на-

сколько это возможно), регламентировать основные участки учета, создать единую схему документооборота, систему оценки активов предприятия, сформировать отчетность, верно отражающую имущественное положение хозяйства.

### *Литература*

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ;

2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Министерства финансов России от 06.10.2008 г. № 106н.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению, утвержденные Министерством финансов РФ от 31.10.2000 г. №94 н.

5. Медведев, М. Ю. Учетная политика организации на 2011 год: Практическое пособие. -М.: КНОРУС, 2011.- 256 с.

6. Фомирева, Л. П. Учетная политика на 2010 г. для целей бухгалтерского учета / Л. П. Фомичева // Бухгалтерский учет. - 2009. - № 24. - С. 6-10.

## **THE PROBLEMS OF ORGANIZATION OF THE REGISTRATION POLICY IN AGRARIAN AND INBUSTRI.A.L COMPLEX**

*N. S. Kulkova, the docent of the chair «Book keeping, the analysis and audit»*

**Annotation.** Purpose of registration policy consists in neatly to explain to users of the accounting and tax reporting, on the basis of which rules the reporting of the organizations of agrarian and industrial complex is generated. In fact the registration policy represents text explanatories to the reporting, serving to specifications of ways of the account applied by the organization.

**The keywords:** the registration policy, bookkeeping, primary registration documents, formation, normative documents, methods, the plan of accounts, the agricultural organizations.

## **ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ПРИЕМА «ДЕРЕВО РЕШЕНИЙ» В ПРОЦЕССЕ ПРЕПОДАВАНИЯ КУРСА «АУДИТ»**

*О. В. Ильичева, ст. преподаватель кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» НГИЭИ*

**Аннотация.** В статье рассматривается специфика применения одной из многих технологий интерактивного обучения «дерево решений» на практических занятиях аудиторских дисциплин. Объясняется сущность данного метода с конкретными примерами.

**Ключевые слова:** интерактивное обучение, дерево решений, аудит, принятие управленческих решений, условия неопределенности.

В педагогике различают несколько моделей обучения: пассивная - обучаемый выступает в роли «объекта» обучения (слушает и смотрит); активная - обучаемый выступает «субъектом» обучения (самостоятельная работа, творческие задания); интерактивная - *inter* (взаимный), *act*