

УДК 631.162

*Н.В. Кулиш, канд. экон. наук*

Ставропольский государственный аграрный университет

## **ФОРМИРОВАНИЕ ЭФФЕКТИВНОЙ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ В УСЛОВИЯХ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НОРМАТИВНОЙ БАЗЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

**В** действующей системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности уже существует определенная техника формирования, раскрытия учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Однако существует объективная необходимость исследования вопросов учетной политики, критериев ее разработки, принципов формирования в соответствии со спецификой отрасли сельского хозяйства и ее влияния на финансовые результаты сельскохозяйственных организаций как применяющих общий режим налогообложения, так и организаций, уплачивающих единый сельскохозяйственный налог.

Проведенные исследования показали, что модели формирования учетной политики для организаций, применяющих общий режим и специальный режим налогообложения, различаются.

Первая модель предназначена для организаций, применяющих общий режим налогообложения и уплачивающих: налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на имущество, транспортный налог и т. д.

Вторая модель для тех, кто применяет специальный режим налогообложения, т. е. перешли на уплату единого сельскохозяйственного налога, предусматривающий замену уплаты налога на прибыль, налога на имущество, налога добавленную стоимость и т. д.

Учетная политика является инструментом эффективного управления, исходя из отраслевой специфики, т. е. условий хозяйствования. Она закрепляет выбранные организацией способы ведения учета в тех случаях, когда законодательство предоставляет право такого выбора либо когда способ ведения учета по отдельному вопросу не отражен в законодательстве. В целом учетная политика обеспечивает единообразие учета однотипных операций и позволяет внешним пользователям отчетности понять, какими принципами руководствовалась организация при ее составлении.

Кроме того, учетная политика представляет собой набор методологических решений, которые определяют содержание информации, получаемой пользователями бухгалтерской отчетности. Однако решения эти могут быть заданы действующими нормативными актами, когда речь идет об учетной

политике для целей финансового бухгалтерского учета, а могут определяться исключительно администрацией организации, когда говорят об учетной политике для управленческого учета.

Две системы учета, как правило, служат различным целям. Если цель обязательного финансового учета — контроль, в том числе внешний, то цель управленческого — принятие руководством обоснованных оперативных решений [1, 2].

Важным направлением совершенствования нормативной базы является либерализация учетного процесса. В последнее время изменились подходы к организации и ведению бухгалтерского учета. Осуществлен переход к рациональному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организации в постановке бухгалтерского учета. На основании установленных государством общих правил бухгалтерского учета хозяйствующие субъекты самостоятельно разрабатывают свою учетную политику.

При формировании учетной политики организация стремится выбрать вариант, наиболее адекватно отражающий ее капитал, происходящие хозяйственные процессы, состояние экономической среды, и сформировать полную, объективную и достоверную информацию для принятия управленческих решений и удовлетворения всесторонних интересов различных пользователей.

Вариативность подходов к учетной методологии приводит к разнообразию формируемых на ее базе показателей и их конкретных значений. Существование вариантов учета позволяет организации в рамках действующего законодательства уменьшать величину налогооблагаемой базы и начисляемые налоги или, увеличивая прибыль в бухгалтерском учете, выплачивать более высокие дивиденды.

Фактически учетная политика представляет собой законный способ манипулирования показателями отчетности: величиной прибыли, оценкой активов и т. д. Следовательно, учетная политика представляет собой реальный инструмент влияния на мнение пользователей отчетности о финансовом положении организации. От того, какой метод учета тех или иных хозяйственных операций будет выбран в учетной политике предприятия, напрямую будет зависеть картина финансового положе-

ния сельскохозяйственного товаропроизводителя, демонстрируемая в бухгалтерской отчетности. Например, от того, какой будет применяться метод оценки запасов, способ начисления амортизации, механизм списания условно-постоянных расходов, зависит то, как будет выглядеть организация: прибыльной или убыточной, платежеспособной или не могущей своевременно погасить свои обязательства, финансово устойчивой или чрезмерно зависящей от привлеченных источников финансирования.

В целях обеспечения экономической безопасности деятельности и управления риском банкротства при выборе того или иного способа ведения бухгалтерского и налогового учета сельскохозяйственная организация должна принимать во внимание влияние каждого способа на формирование финансовых результатов деятельности организации и, соответственно, на налогооблагаемую прибыль. В то же время на окончательный выбор учетной политики и его аргументацию влияют различные факторы:

- организационно-правовая форма;
- отраслевая принадлежность или вид деятельности;
- объем деятельности;
- модель налогового учета;
- оснащенность компьютерной техникой и программно-методическим обеспечением;
- система материальной заинтересованности в финансовых результатах деятельности организации;
- система материальной ответственности персонала организации за выполняемые обязанности.

Предоставленная свобода выбора отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете увеличивает риск принятия ошибочного решения. В связи с этим выбор методики учета финансово-хозяйственной деятельности и формирования ее результатов с позиции принятия управленческого решения и ответственности за него должен быть аргументирован экономическими и финансовыми расчетами по каждому элементу учетной политики.

Процесс формирования учетной политики состоит из следующих последовательных этапов:

- 1) определение объектов бухгалтерского учета, в отношении которых должна быть разработана учетная политика;
- 2) выявление, анализ, оценка и ранжирование факторов, под влиянием которых производится отбор способов ведения бухгалтерского учета;
- 3) обоснование исходных положений построения учетной политики;
- 4) идентификация потенциально пригодных для применения организацией способов ведения бухгалтерского учета;

5) выбор способов ведения бухгалтерского учета, пригодных для применения организацией;

6) оформление избранной учетной политики.

Каждый предыдущий этап обеспечивает осуществление последующего.

Развитие рыночных отношений в агропромышленном секторе РФ требует прозрачности финансовой отчетности, ориентированной на внешних пользователей информации.

Особое значение для формирования современной учетной политики в России имеет активная и целенаправленная работа по сближению отечественной учетной практики с международной. Принятое Правительством РФ решение об ориентации на МСФО предопределяет необходимость значительных изменений процесса формирования финансовой информации.

Российская система бухгалтерского учета должна обеспечивать подготовку данных, пригодных для составления отчетности по МСФО или как минимум сопоставимых с показателями, полученными на основе этих стандартов.

В соответствии с МСФО под учетной политикой понимаются «конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности». Положение по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации» определяет эту категорию как «принятую совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности». Таким образом, основное отличие в трактовке данной категории состоит в том, что по РПБУ главная цель формирования учетной политики состоит в выборе способов учета и их последовательном применении на практике, по МСФО — в обеспечении достоверности финансовой отчетности. Данное различие в подходах предопределяет различие в структуре и содержании важнейшего внутреннего нормативного документа в сфере бухгалтерского учета каждой организации — приказа (распоряжения) об учетной политике.

Развитие всех положений по ведению бухгалтерского учета идет по пути сближения с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» прослеживается мысль, что в ближайшем будущем изменится вся система регулирования бухгалтерского учета и система документации в частности. Такой вид документов, как методические указания с описанием технологии учетного процесса, уйдет в прошлое. В ПБУ, утвержденных начиная с 2008 года, нет описаний технологий, там даны правила, принципы, требования. Основополагающая причина этих изменений — либерали-

## Подходы к формированию учетной политики организации

Автор	Подходы	Комментарий
Макарова Н.Н. [3]	1. Экспертный	Должны быть учтены факторы, оказывающие влияние на выбор способов ведения учета и их разработку (организационно-правовая форма, отраслевая принадлежность, масштабы деятельности, налоговое поле организации и т. д.)
	2. Проектный	Разработка и обоснование решений по применению и изменению ранее используемых организацией способов учета на принципиально новые способы бухгалтерского и налогового учета
	3. Адекватный	Определение соответствия установленным правилам признания и раскрытия информации об изменениях в бухгалтерской отчетности, отраженным в проекте учетной политики
	4. Контрольный	Контроль внедрения и исполнения учетной политики. Цель — решение проблем, возникших в ходе внедрения нового порядка учета
Чиненов М.В. [4]	1. Относительная независимость текущего учетного процесса от какого-либо определенного вида бухгалтерской отчетности	Организация должна иметь возможность подготавливать и представлять пользователям разнообразную финансовую информацию: бухгалтерскую отчетность юридического лица и сводную отчетность, составленные по российским правилам; сводную финансовую отчетность по МСФО или иным международно признаваемым правилам; налоговую отчетность и др. Каждый вид отчетности обеспечивает удовлетворение определенных информационных потребностей пользователей
	2. Рациональное сочетание бухгалтерского и налогового учета, обеспечивающее исполнение задач и функций каждого из них	В связи с введением налогового учета особую опасность будет представлять попытка реализовать на практике модель полного обособления его от бухгалтерского учета. При отсутствии эффективного собственника как главного потребителя финансовой информации, полное обособление бухгалтерского учета от налогового будет иметь серьезные негативные последствия для первого
	3. Переориентация на такое понимание достоверности информации, формирующейся в бухгалтерском учете, при котором обеспечивается реальное отражение финансового положения и финансовых результатов деятельности организации	Понятие достоверности учетной и отчетной информации является одним из самых сложных и неодинаково трактуемых на практике, в законодательстве и специальной литературе. Поскольку разные люди вкладывают различный смысл в это понятие, оценка достоверности информации во многом носит субъективный характер
	4. Адекватность показателя прибыли, формирующегося в бухгалтерском учете и раскрываемого в финансовой отчетности, достигнутому финансовому результату деятельности организации	Прибыль является своего рода универсальным синтетическим показателем, характеризующим финансовый результат деятельности организации в отчетном периоде, к которому предъявляются особые требования в части надежности и реальности. Никакие расходы не могут быть покрыты за счет нераспределенной прибыли. Чистая прибыль характеризует финансовый результат после начисления налога на прибыль. Нераспределенная прибыль — это чистая прибыль после отчислений в резервный капитал и начисления доходов участникам организации
	5. Использование в бухгалтерском учете всего арсенала приемов, обеспечивающих формирование объективной картины финансового положения организации и финансовых результатов ее деятельности	Законодательством предусмотрено создание организацией оценочных резервов. Это не только составляющая объективности финансовой отчетности, но и важнейший способ учета рисков финансово-хозяйственной деятельности. При отсутствии таких резервов искажается финансовый результат деятельности организации. В бухгалтерском учете отражаются события после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности
	6. Применение схем учета, максимально обеспечивающих потребности управленческого персонала в информации для руководства производственной деятельностью, процессами снабжения и сбыта	Выбор того или иного варианта построения учета затрат на производство зависит от специфики деятельности, организационного построения, технологической и управленческой структуры

зация учетного процесса. Государство дает бизнесу право выбора, чтобы в конечном счете учетный процесс был организован рационально.

Как показали проведенные исследования, в аграрном секторе отчетность по МСФО составляют сельскохозяйственные товаропроизводители либо с целью повышения своей инвестиционной привлекательности и выхода на мировой рынок капитала и сельскохозяйственной продукции, либо для удовлетворения информационных потребностей иностранных собственников и совладельцев компании, а также иностранных инвесторов.

В настоящее время существуют определенные факторы, препятствующие переходу на МСФО организаций, осуществляющих свою деятельность в сфере агробизнеса. Одним из основных препятствий на пути перехода к МСФО являются высокие затраты, связанные с составлением отчетности подобного рода. Для сельскохозяйственных организаций это обстоятельство является важным показателем при принятии решения о переходе на составление отчетности по МСФО.

Разработка учетной политики, основанной на идее прозрачности деятельности организации и полезности информации об этой деятельности, позволит удовлетворять информационные запросы широкого круга пользователей. Изучение литературных источников показало, что единой точки зрения к подходам по формированию такой учетной политики не существует. Предлагаемые учеными-экономистами подходы представлены в таблице.

Таким образом, действующие законодательные и нормативные документы по бухгалтерскому учету предоставляют достаточно свободы для того, чтобы сформировать учетную политику, учитывающую специфику деятельности, принципы и условия хозяйствования, ресурсы развития, отвечающую хозяйственной политике и дающую возможность представить пользователям (заинтересованным лицам) полную, достоверную, полезную информацию о финансовом состоянии организации. Основное назначение и главная задача принимаемой учетной политики — максимально адекватно отразить деятельность организации, сформировать полную, объективную и достоверную информацию о ней, полезную для принятия эффективных экономических решений.

#### Список литературы

1. Кулиш, Н.В. Концептуальные подходы к организации бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности / Н.В. Кулиш, А.А. Мариненко // Бухучет в сельском хозяйстве. — 2010. — № 10. — С. 18–23.
2. Кулиш, Н.В. Учетная политика как инструмент формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций / Н.В. Кулиш, О.Е. Сытник, С.А. Тунин // Вестник Северо-Кавказского государственного технического университета. — 2009. — № 4 (21). — С. 181–186.
3. Макарова, Н.Н. Анализ подходов к формированию учетной политики / Н.Н. Макарова // Аудит и финансовый анализ. — 2009. — № 3. — С. 68–74.
4. Ширококов, В.Г. Проблемы трансформации отчетности по МСФО в аграрном секторе / В.Г. Ширококов, Р.С. Провоторов // Международный бухгалтерский учет. — 2010. — № 2. — С. 2–7.

УДК 338.4:662.756.3

*У.В. Бауер*

Московский государственный агроинженерный университет имени В.П. Горячкина

## ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРЕДПОСЫЛКИ РАЗВИТИЯ ВОЗОБНОВЛЯЕМОЙ ЭНЕРГЕТИКИ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Сельское хозяйство — одна из важнейших отраслей народного хозяйства. На ее долю приходится самое большое энергопотребление. Для производства сельскохозяйственной продукции в 2010 году сельскохозяйственные товаропроизводители приобрели 3,8 млн т дизельного топлива и 880 тыс. т бензина, что составляло соответственно 96,6 и 89,1 % к уровню предыдущего года.

На нужды сельских товаропроизводителей и жителей села расходуется почти треть потребляемого топлива в стране. В структуре затрат на производство продукции растениеводства и животновод-

ства затраты на приобретение всех видов топлива и затраты на все виды покупной энергии — электрической, топливной, пара, сжатого воздуха и другое, потребляемой на производственные и хозяйственные цели предприятия составляют более 30 %, что непосредственно отражается на себестоимости продукции. Снижение доли этих затрат в себестоимости продукции позволило бы высвободить дополнительные денежные средства для развития фермерских хозяйств. По данным органов управления АПК, за период поставки топлива на льготных условиях (с 20 марта по 31 декабря 2010 года)