

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2019, №1, Том 11 / 2019, No 1, Vol 11 <https://esj.today/issue-1-2019.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/22ECVN119.pdf>

Статья поступила в редакцию 04.02.2019; опубликована 26.03.2019

**Ссылка для цитирования этой статьи:**

Садченко К.Г. Концепции формирования учетной политики организаций аграрно-промышленного комплекса // Вестник Евразийской науки, 2019 №1, <https://esj.today/PDF/22ECVN119.pdf> (доступ свободный). Загл. с экрана. Яз. рус., англ.

**For citation:**

Sadchenko K.G. (2019). The concept on formation of accounting policies in agribusiness enterprises. *The Eurasian Scientific Journal*, [online] 1(11). Available at: <https://esj.today/PDF/22ECVN119.pdf> (in Russian)

УДК 657

**Садченко Кристина Геннадьевна**

ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный аграрный университет», Санкт-Петербург, Россия  
Аспирант  
E-mail: kristina8949@mail.ru

## **Концепции формирования учетной политики организаций аграрно-промышленного комплекса**

**Аннотация.** В рамках исследования отмечена специфичность формирования учетной системы организаций агропромышленного комплекса.

Структура таких организаций не однородна. Она объединяет: сельское хозяйство; деятельность, связанную с перевозкой, хранением, переработкой сельскохозяйственного сырья; деятельность, связанную с обеспечением сельского хозяйства техникой, химическими препаратами и др. При этом структура производственного цикла, выделенных субъектов, определяется природой отраслей и характером производимой продукции. Учитывая это, исследование направлено на интерпретацию особенностей деятельности, предопределяющих вариативность учетных политик организаций, а именно различия в вариантах учета хозяйственных операций, способах ведения учета и отступлениях от нормативных положений.

Автором представлена логическая схема концепции формирования учетной политики организаций АПК, в зависимости от факторов, отражающих специфику (отрасли, производства, специализации). А именно: смежных рабочих периодов; разности во времени рабочего периода и процессов производства; возможностей воспроизводства части средств производства; сезонности производства; биологических особенностей производственного цикла; наличие продукции собственного производства во внутреннем обороте; порядка оприходования продукции и оценки; учета выхода, продажи и материального учета готовой продукции и происходящих изменений.

Констатируется, что формирование учетной политики организаций агропромышленного комплекса находится в зависимости от общих и специфических черт ведения бухгалтерского учёта.

Учетная политики достаточно специфична в отношении: рабочего плана счетов бухгалтерского учета; форм первичных учетных документов; документов для внутренней бухгалтерской отчетности; графика документооборота; технологий обработки учетной информации; решений по проведению инвентаризации активов и обязательств.

**Ключевые слова:** рабочий план счетов; учётная политика; организации агропромышленного комплекс; документооборот

### Введение

Агропромышленный комплекс (далее АПК) – это комплекс отраслей, организации которого имеют много общего, поэтому бухгалтерский учет здесь организуется на единых приемах. Вместе с тем, у субъектов АПК специфична не только организация деятельности, но структура производственного цикла (она определяется природой отрасли и характером производимой продукции). А это приводит к зависимости от специфических черт ведения бухгалтерского учёта и запускает трансформацию системы понимания специфики формирования учетной политики таких организаций. Это основная причина, почему учетная политика организаций АПК базируется на модифицированном содержании принципов, основ, правил и практики применения рабочего плана счетов бухгалтерского учета; форм первичных учетных документов и документов для внутренней бухгалтерской отчетности; документооборота, обработки учетной информации и инвентаризации активов и обязательств.

### Методы

Исследование основывается на распространённых методах теоретического исследования (включая анализ, синтез, идеализацию, восхождение от абстрактного к конкретному).

Использование данных методов позволило выделить особенности деятельности, предопределяющие вариативность учетных политик предприятий АПК. А именно различия в: вариантах учета хозяйственных операций; способах ведения учета; отступлениях от нормативных положений.

### Результаты

К особенностям, предопределяющим вариативность учетных политик предприятий АПК (в частности модификации содержания принципов, основ, правил и практики применения рабочего плана счетов бухгалтерского учета, форм первичных учетных и внутренних отчетных документов; документооборота, обработки учетной информации и инвентаризации активов и обязательств) отнесены факторы, отражающие специфику отрасли, производства и специализации.

А именно [1; 6; 9]: (1) наличие незавершенного производства, смежных рабочих периодов и необходимость соответствующего разграничения затрат; (2) разность во времени рабочего периода, процессов производства и связанная с этим необходимость разграничения затрат, которые не совпадают с календарным годом. Например, это характерно для выращивания озимых зерновых культур и откорма молодняка; (3) возможность воспроизводства части средств производства и потребность в специальных счетах учёта таких затрат; (4) сезонность производства и учета работ и затрат; (5) биологические особенности производственного цикла и необходимость разграничения затрат от основной, побочной и сопряженной продукции; (6) наличие продукции собственного производства во внутреннем обороте и отражение ее внутривозвратного оборота; (7) порядок оприходования продукции (по плановой себестоимости) и оценки (после составления отчетных калькуляций); (8) организация учета выхода, продажи и материального учета готовой продукции (если получение продукции приурочено к срокам созревания растений и выращивания животных); (9)



Исходя из анализа специфики формирования учетной политики организаций АПК констатировано, что саму систему ее понимания формируют базовые модификации и факторы, отражающие специфику отрасли, производства и специализации (табл. 1).

Таблица 1

**Специфика формирования учетной политики организаций АПК**

Организации АПК	Факторы запускающие модификации в содержании разделов*					Хозяйства	
	рабочий план счетов бухгалтерского учета	формы документов	график документооборота	технология обработки учетной информации	решения по инвентаризации активов и обязательств		
Холдинг «ЭКО-Нива-АПК»	1, 2, 3, 6	действующее законодательство не устанавливает формы документов для ряда фактов хозяйственной жизни организаций АПК (1-9)	сложная система движения документов в связи с факторами 1, 2, 3, 6, 9	фиксацией фактов, запускающих модификации	в зависимости от перечня имущества и обязательств (с учетом особенностей воспроизводства и выращивания животных)	животноводческие	
Холдинг «Авида»	2, 6, 7		сложная система движения документов в связи с факторами 2, 6, 7, 9				
ОАО ОМПК	2, 6, 7		сложная система движения документов в связи с факторами 2, 5, 6, 7, 9				
АПК «Мираторг»	2, 5, 6, 7, 9		сложная система движения документов в связи с факторами 2, 9, 7		в зависимости от перечня имущества и обязательств (с учетом: сроков созревания растений)		агрономические, растениеводческие и др.
ЗАО Фирма «Агрокомплекс»	2, 9, 7		сложная система движения документов в связи с факторами 1, 2, 3, 8, 7, 9				
ООО «Группа компаний "Русагро"»	1, 2, 3, 7, 8						
ОАО «Астон»	1, 2, 3, 7, 8						

*\*Факторы запускающие модификации концепции формирования учётной политики: (1) наличие незавершенного производства, смежных рабочих периодов и необходимость соответствующего разграничения затрат; (2) разность во времени рабочего периода, процессов производства и связанная с этим необходимость разграничения затрат, которые не совпадают с календарным годом; (3) возможность воспроизводства части средств производства и потребность в специальных счетах учёта; (4) сезонность производства и учета работ и затрат; (5) биологические особенности производственного цикла и необходимость разграничения затрат от основной, побочной и сопряженной продукции; (6) наличие продукции собственного производства во внутреннем обороте и отражение ее внутрихозяйственного оборота; (7) порядок оприходования продукции и оценки; (8) организация учета выхода, продажи и материального учета готовой продукции; (9) организация учета изменений (составлено автором)*

Рабочий план счетов бухгалтерского учета разрабатывается в соответствии с планом счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса. Хотя такой план является лишь основой для утверждения рабочего плана счетов, он формируется с учетом отраслевой специфики (это определено Приказом Минсельхоза N 654) [1].

Так, в животноводческие хозяйствах, к счету «Животные на выращивании и откорме» применяются специальные субсчета учета затрат: на выращивание молодняка животных; на формирование основного стада; на сопутствующие изменения (прирост живой массы, приплод).

Падеж животных и птицы происходит по разным причинам, поэтому в учетных практиках, часто применяют счета учета потерь от падежа животных и птицы (например, Холдинг «ЭКО-Нива-АПК», Холдинг «Авида»). Учитывая, что величина этих потерь складывается не только из стоимости погибших животных и птицы, рабочим планом предусмотрены вспомогательные счета для учета затрат на [6, с. 78–89; 8]: (1) спецодежду и спецобувь для работников, занятых захоронением погибших животных и птицы; (2) обслуживание скотомогильников и ветеринарное освидетельствование падежа; (3) захоронение погибших животных и птицы.

Рабочий план счетов агрономических, *растениеводческих*, животноводческих и других хозяйств предусматривает вспомогательные счета для разграничения затрат по тем производственным циклам, которые не совпадают с календарным годом (например, затрат прошлых лет под урожай текущего года, затрат текущего года под урожай будущих лет).

Технологическая специфика использования плодородных земель и налоговая практика, приводит к тому, что учетная практика *растениеводческих ферм требует* уточнять содержание субсчетов рабочего плана. Конкретный вид культур возделывается по видам производства. Это тоже требует отражения в бухгалтерском учете. Фактически, аналитический учет осуществляется в разрезе выращиваемых культур и затрат на их возделывание [1].

Существуют особенности в отражении расходов на обработку площадей, на которых полностью погиб урожай (учитывая практику списания расходов в разрезе статей на пересейнную культуру и повторяемые расходы). Согласно Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (№ 792), если посеы пересевается, то расходы классифицируют на [1; 4]: повторяемые (если они понесены в целях получения урожая и будут повторяться); неповторяемые (в повторном осуществлении которых нет необходимости).

Некоторые субъекты вводят в рабочий план синтетические счета для детализации таких расходов. Для повторяемых расходов могут формироваться субсчета для учета работ, которые выполняются повторно. А именно для учета стоимости: посевного сырья (семян); предпосевной обработки почвы; сева; прочих. Для неповторяемых расходов субсчета достаточно специфичны (например, для учета стоимости: лущения стерни, удобрений, обеззараживания почв и т. д.).

Потребность уточнять содержание счетов рабочего плана характерна и для других организаций АПК. Например, на пасеках и крупных пчелофермах учет пчелиных семей, вместе с ульями, рамками и прочим инвентарем ведется на субсчете «Пчеловодство» счета «Животные на выращивании и откорме».

Относительного аграрного производства в целом, для него характерно использование разнообразной сельскохозяйственной техники. Это требует детализированного бухгалтерского учета всего парка мобильных машин и механизмов (счета 01 «Основные средства»).

Таким образом, утверждение (в составе учетной политики) рабочего плана счетов позволяет ориентироваться на типовой План счетов. Однако, для учета специфических операций организации АПК могут: (1) вводить в рабочий план дополнительные синтетические счета (например, используя свободные номера счетов производить учет посевов, урожая, прирост живой массы, приплод); (2) уточнять содержание субсчетов, объединять их, добавлять вспомогательные субсчета исходя из требований управления.

Это позволяет использовать в учетной политике организаций АПК различные варианты организованности учетно-аналитической работы, а именно: традиционный; с организацией учета затрат по элементам и статьям в единой системе (не предполагающую обособление расходов или с разграничением расходов); с автономным ведением отдельных счетов затрат в

системе учета; с применением замкнутой (объединённой) системы бухгалтерского и управленческого учета.

Согласно ФЗ N 402-ФЗ содержащиеся в альбомах унифицированные формы первичной учетной документации не обязательны к применению (если иное не установлено уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов) [2, с. 37–38]. Действующее законодательство не устанавливает формы документов для ряда фактов хозяйственной жизни организаций АПК. Например, не установлены формы документов, которые нужно оформлять в случае падежа животных и птицы, писания погибших посевов и прочих (за исключением обязательных реквизитов, указанных в п. 2 ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» N 402) [1; 2; 8]. Законодательно не определены формы внутренней бухгалтерской отчетности. Поэтому утверждение в составе учетной политики описаний форм первичных учетных документов часто формируется исходя из следующей специфики:

1. принятие к учету форм, содержащихся в альбомах ФЗ N 402-ФЗ;
2. принятие к учету форм, не содержащихся в альбомах ФЗ N 402-ФЗ (при условии наличия обязательных реквизитов и аналитических номенклаторов). В ряде случаев организация АПК в описании первичных учетных форм выделяет набор дополнительных свойств (или номенклаторы). Номенклатор – это перечень сведений, позволяющий описывать свойства объектов (ими могут быть: сельскохозяйственная культура, направление животноводства, отдельная работа по структуре посева и т. д.), которые являются неотъемлемыми составляющими аналитического учета. С их помощью можно создавать наборы дополнительных свойств объектов любого качества [4; 5]. Например, ЗАО Фирма «Агрокомплекс» и ОАО «Астон» в рамках учетной политики формируют номенклаторы, позволяющие вести учет сбора урожая на каждом производственном участке, в разрезе хозяйственно ценной части урожая (зерна, клубней, корней) и прочих побочных продуктов (урожаем соломы, ботвы);
3. установление форм документов для внутренней отчетности с целью оперативного отражения текущей ситуации. Так, ОАО ОМПК учетной политикой определяет необходимость использования отчетов «О расходе кормов» (содержащих данные о расходе кормов на 1 голову мясной продукции и о стоимости кормовой единицы), расчетов недополученной продукции животноводства (определяющих отклонения фактических показателей производства мяса от плановых). ООО «ГК Агро-Белогорье» учетной политикой определяет необходимость использования отчетов «О доходности продукции животноводства по видам продукции» (содержащих данные о надоях на 1 фур. корову и среднесуточный привес).

Вариант обработки учетной информации определяется организациями АПК в зависимости от применяемой формы бухгалтерского учета. Это закрепляется локальной нормой в положении об учетной политике. График документооборота также является локальным нормативным актом длительного пользования, однако соответствующая концепция выбора в данном случае не применима [10]. Большинство таких предприятий имеют достаточно сложную систему движения документов, потому графики ориентированы на индивидуализацию.

Например, в животноводческих хозяйствах бухгалтерский учет связан с ежедневной фиксацией фактов: (1) зоотехнического учета (включая: оприходование приплода животных; учет птенцов, выведенных в результате инкубации; учет поголовья животных; учет животных, принятых от населения и т. д.); (2) движения продукции животноводства (а именно: учет оприходования продукции урожая овощных, плодово-ягодных и других культур; учет надоя молока; учет приемки (закупки) молока от граждан; учет движения молока; учет поступления

и отправки шерсти по поголовью овец и т. д.); (3) реализации продукции, включая учет: отправки продукции, движение продукции по складам-холодильникам; (4) расхода грубых и сочных кормов (а именно: оприходование пастбищных кормов; оприходование зеленой массы культурных, улучшенных и естественных пастбищ, скормленных скоту, без предварительной уборки; выхода кормов с учетом травостоя на участке, выдачи кормов по участкам и т. д.).

В хозяйствах агрономической и *растениеводческой специализации* бухгалтерский учет связан с: (1) фиксацией фактов сезонной отправки продукции с поля на ток, в кладовые и другие места хранения; (2) оформлением операций по сортировке и усушке зерна и другой продукции растениеводства; (3) списанием в расход семян и посадочного материала; (4) фиксацией севооборота на отдельных участках и т. д. Достаточно усложнена система движения документов при отражении операций, связанных с хранением и *переработкой сельскохозяйственного сырья* и т. д.

Учитывая выделенную специфику графика документооборота, его целесообразно выделять отдельным приложением к учетной политике организаций АПК. Такой документ должен обеспечивать:

1. распределение ответственности исполнителей за отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены (в т. ч. посредством идентификации временных рамок составления и обработки документов в учете). Такая практика минимизирует случаи, при которых продукция (работы, услуги) принята в одном отчетном периоде, а сопроводительные или подтверждающие документы по ним (накладные, акты или полноценные односторонние акты) получены (составлены) в другом. Это позволяет признать расходы в том отчетном периоде, в котором они возникли;

2. регламентацию документооборота, посредством формирования специализированных регламентов или инструкцией документального сопровождения операций, включая: описание маршрутов прохождения документов; порядок регистрации, постановки документов на контроль; порядок снятия документов с контроля и передачи их в архив.

Подходы к регламентации документооборота могут быть разными, однако они позволяют минимизировать случаи: (1) бюрократизации документооборота; (2) формирования запутанных маршрутов прохождения и потери документов; (3) дублирования документов.

Частью учетной политики организаций АПК (согласно Федеральному закону N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», ст. 12 [2]) является решение по инвентаризации активов и обязательств. Данное решение формируется в виде локальной нормы, определяющей: (1) периодичность процедур в отчетном или смежных рабочих периодах; (2) перечень имущества и обязательств, подлежащих проверке (с учетом: сроков созревания растений; особенностей воспроизводства и выращивания животных; других особенностей получения готовой продукции); (3) особенности формирования инвентаризационной комиссии. Например, в животноводстве описи формируются по видам животных, фермам, цехам, отделениям, бригадам, материально ответственным лицам. В растениеводстве записи в инвентаризационную опись вносятся по культурам, ботаническим сортам, годам закладки; (4) особенности присвоения инвентаризационных номеров. Например, долгосрочные биологические активы животноводства могут вноситься в инвентаризационные описи с указанием: индивидуального номера или клички; возраста, породы и живой массы.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Бабанина В.В. Рекомендации по совершенствованию учетной политики региональных сельскохозяйственных организаций / В.В. Бабанина, Л.Ф. Белоусова, 2015. – URL <https://docplayer.ru/28029824-Recommendations-to-improve-the-accounting-policies-regional-agricultural-organizations-babanina-v-v-belousova-l-f-novoshakhtinsk-russia.htm>.
2. Бубнова О.Ю. Правовое обеспечение учетной политики организации / О.Ю. Бубнова // Lex Russica, 2016. – № 9(118). – С. 37–44.
3. Граммова Е.А. Развитие методики аудита учетной политики коммерческой организации Автореф. ... дис. канд. экон. наук. – Ростов-на-Дону – 2016 – 26 с.
4. Малинина Л.Ю. Учетная политика: взаимодействие бухгалтерского и налогового учета / Л.Ю. Малинина // Международный журнал гуманитарных и естественных наук, 2016. – Т. 1 (Ч. 8). – С. 258–261.
5. Матвеевкова О.С. Применение учетной политики в действующей практике учета в коммерческих организациях / О.С. Матвеевкова, Н.В. Лукашина // Молодой ученый. – 2016. – №9(4). – С. 42–45.
6. Научные исследования – 2018: теоретическая часть: [монография] / Львович И.Я. [и др.] / под ред. проф. В.Г. Широбокова. – М.: РусАльянс Сова, 2018. – 102 с.
7. Парамонова Л.А. Ключевые аспекты разработки бухгалтерской учетной политики в современных кризисных условиях хозяйствования / Л.А. Парамонова, Н.Н. Быкова // Молодой ученый. – 2016. – №5. – С. 382–387.
8. Подкопаев М.В. Об учете расходов в виде потерь от падежа на ЕСХН / М.В. Подкопаев // Отдельные вопросы учета 2017 – URL <https://www.audit-it.ru/articles/account/buhconcret/a65/906469.html>.
9. Рахматуллин Ю.Я. Разработка и совершенствование учетной политики для формирования прибыли от продаж в сельскохозяйственных предприятиях / Ю.Я. Рахматуллин // Вестник Алтайского государственного аграрного университета, 2015. – № 9(131). – С. 170–174.
10. Чернушкин М.С. Формирование учетной политики организации / Л.Ю. Малинина // Экономика и бизнес: теория и практика, 2018. – № 3. – С. 145–147.



**Sadchenko Kristina Gennadievna**

St. Petersburg state agrarian university, Saint Petersburg, Russia  
E-mail: kristina8949@mail.ru

## **The concept on formation of accounting policies in agribusiness enterprises**

**Abstract.** The study was carried out because special attention must be paid the formation of accounting system in agribusiness enterprises. The structure of such organizations not homogeneously and brings together agriculture, activities concerning the transport, storing and agro-processing, distribution agricultural machinery, chemicals and so on. In doing so, all aspects of the production cycle of different economic actors keeping with the relationship between industry and nature of their output. In the light of the outcome on study aims an interpreting the variability of accounting policies such organizations, namely, the difference between alternatives operating accounting, record-keeping solutions and deviation from regulation.

The author is represented by the flow chart of formation of accounting policies in agribusiness enterprises on the basis of factors reflecting the specificities of industry, an organization of production and area of specialization. Namely, related work period, work period and production processes of the time difference, part of capital goods reproduction, seasonality, biological constitution of the production cycle, availability of own production passed to the domestication, production receipt, accounting of productivity and developments.

In this article was stated that the formation of accounting policies in agribusiness enterprises describes general and specific features of accounting. The accounting policies sufficiently specific in part chart of accounts, underlying records and internal accounting records, slotting system, the method for processing recordkeeping information, decisions an inventory of the assets and liabilities.

**Keywords:** chart of accounts; accounting policies; agribusiness enterprises; slotting system