

ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

Удалова З.В.

*ДонГАУ «Донской государственный аграрный университет,
п. Персиановский, Ростовская обл. Октябрьский (с) район,
e-mail: Zoya-udalova@yandex.ru*

Детально исследованы и проанализированы принципы бухгалтерского учета и анализа при формировании учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями. Проведен сравнительный анализ принципов (допущений) в МСФО и РСБУ. Представлен авторский подход к систематизации учетных принципов в зависимости от видов учета (финансового, управленческого и налогового), используемых в учетно-аналитической системе (УАС).

Ключевые слова: принципы бухгалтерского учета и анализа; учетно-аналитическое обеспечение, учетно-аналитическая система сельскохозяйственных организаций

Учетно-аналитическое обеспечение включает в себя учетное обеспечение, поддерживаемое различными видами учета, используемыми в рамках учетно-аналитической системы (УАС) сельскохозяйственной организации, и аналитическое обеспечение. Таким образом, говоря о принципах формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями, следует их классифицировать на учетные принципы, позволяющие сформировать адекватную УАС, и принципы анализа, служащие основой для проведения аналитических процедур и обобщения их результатов. Следует учитывать и тот факт, что поскольку в УАС могут входить различные виды учета, то и состав учетных принципов может изменяться. Несомненным является то, что основой учетных принципов будут являться принципы, упоминаемые в различных концептуальных основах.

Большой вклад в обобщение принципов бухгалтерского учета принадлежит Вильяму Патону, под руководством которого исследовательская группа Американской бухгалтерской ассоциации (AAA) издала

серию монографий по принципам учета. В монографии, изданной в 1936 г. «Экспериментальное положение об учетных принципах, лежащих в основе корпоративной финансовой отчетности», были сформулированы теоретические основы бухгалтерского учета, направленные на систематизацию различных взглядов и оценок, используемых в учете, и выработку общих подходов. По сути дела, была предпринята попытка унификации системы бухгалтерского учета. В докторской диссертации В. Патона на тему «теория бухгалтерского учета», опубликованной в 1922 г. был сформулирован целый ряд постулатов, которые он рассматривал как основные положения бухгалтерского учета. К ним, в частности, были отнесены:

- 1) существование конкретного объекта хозяйственной деятельности;
- 2) непрерывность деятельности хозяйствующей единицы;
- 3) равенство баланса;
- 4) денежный постулат;
- 5) постулат о затратах;
- 6) признание дохода полученным.

В 1936 г. В. Патон и А.К. Литтлтон опубликовали «Введение в стандарты корпоративного бухгалтерского учета», в котором понятие принципов было заменено на понятие «стандарты».

Изменение целей бухгалтерского учета в связи с изменением главных пользователей финансовой информации (ими стали инвесторы и акционеры, а не менеджеры и кредиторы) сказалось и на принципах учета. В 1938 г. профессором Гарвардского университета Томасом Генри Сандерсом, профессором Калифорнийского университета Генри Рендом Хатфилдом, профессором Йельской школы права Андерхиллом Муром была предпринята попытка обобщения основных принципов бухгалтерского учета. В опубликованном ими «Положении о принципах учета» были сформулированы принципы и правила учета в целях формирования финансовой отчетности. Заслуживает внимания и работа Стефана Гилмана «Бухгалтерские концепции прибыли», в которой было проведено разграничение понятий «принципы» и «правила».

Комитет АICPA (Американский институт присяжных бухгалтеров) предложил заменить термин «принципы» на «стандарты». В «Положении о базовой теории учета» (ASOBAT), выпущенном Американской бухгалтерской ассоциацией (AAA) в 1966 году, в качестве стандартов рассматриваются такие качественные характеристики, как релевантность, проверяемость, независимость, измеримость. Совет по разработке принципов бухгалтерского учета (APB) в Положении № 4 «Основные концепции и принципы финансовой отчетности предприятий» APB Statement № 4 «Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises» (New York: AICPA, 1970) выделил следующие принципы:

– А. Общие: первичная регистрация активов и пассивов; реализация дохода; констатация расходов – причина и следствие, систематическое и разумное отнесение на счета; единица измерения.

– В. Конвенции (соглашения): консерватизм; тезис о доходе; привлечение здравого смысла.

– С. Сферы действия: отбор; анализ; оценка; классификация; регистрация; агрегирование; приспособление (данных для решения задач); коммуникация.

– D. Детализированные: правила, вызванные практической деятельностью [8, с. 72].

Помимо этого были выделены следующие свойства (качественные характеристики) учетной информации: хозяйствующая единица, реализующая функции бухгалтерского учета; действующее предприятие; оценка экономических ресурсов и обязательств; периодичность; денежный измеритель; накопление (учет расходов и доходов, которые еще не отражены на бухгалтерских счетах); рыночная цена; приблизительные расчеты; здравый смысл; финансовая информация для достижения основных целей; согласованность финансовых отчетов; преобладание сущности над формой; ответственность.

Следует констатировать, что понятие «общепринятые принципы» бухгалтерского учета трактуется по-разному. Американский институт присяжных бухгалтеров (AICPA) дал подробный перечень источников «общепринятых принципов», включающий в себя: положения (statement) и толкования (interpretations), публикуемые FASB; положения и мнения (opinions) APB; бюллетени исследования бухгалтерского учета Американского института; отраслевые руководства (guides) по аудиту и руководства по бухгалтерскому учету Американского института; методы бухгалтерского учета, применяемые в различных отраслях экономики; заявления прочих профессиональных ассоциаций; положения регулятивных органов, таких, как SEC; учебники и статьи по бухгалтерскому учету; обычная коммерческая практика [8, с. 72]. В отчете комиссии, назначенной AAA (Американская бухгалтерская ассоциация), названного «Теория бухгалтерского учета и ее одобрение», было отмечено отсутствие согласия в вопросах

об учетных принципах. Данный момент подтверждается разнородностью учетных принципов, выделяемых в концептуальных основах, разработанных в различных странах. Как показывает обзор используемых в концептуальных основах качественных характеристик (принципов), общепризнанными являются такие, как релевантность, надежность, сравнимость (последовательность), своевременность.

Бухгалтерский учет и экономический анализ как основные части информационной системы обеспечивают оперативной информацией внутренних пользователей для разработки стратегии и тактики деятельности организации. Именно учетно-аналитическое обеспечение создает среду экономического доверия среди всех участников хозяйственных отношений: поставщиков и подрядчиков, покупателей и заказчиков, учредителей, налоговых органов, кредитных организаций, страховых компаний и т.д. Объективность, полнота, своевременность, осмотрительность, рациональность предоставляемой контрагентам учетной информации выступает гарантом обоснованности их выводов о целесообразности участия: в кредитовании сельскохозяйственных организаций; поставки семян, кормов, удобрений, средств защиты растений и животных; при заключении договоров о закупке готовой продукции животноводства и растениеводства (молоко, мясо, шерсть, зерно и т.д.); при лизинге сельскохозяйственной техники и т.д.

При реформировании системы бухгалтерского учета большое значение имеет законодательно-нормативная база и гражданско-правовая среда. Имеется совокупность факторов экономического, правового, социального, биологического и экологического характера, предопределяющих специфичность решений проблем развития учетно-аналитического обеспечения управления в сельском хозяйстве, базирующихся на определенных принципах. В России принципы бухгалтерского учета сформулированы в ФЗ от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О бухгалтер-

ском учете», в ПБУ «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), а также в принятой Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике.

Профессор Я.В. Соколов отмечает: «Слово принцип (лат. *principium* - начало или основа), базовое положение, которое предопределяет все последующие из него утверждения [7, с. 30]. В международном Словаре Webster's понятие «принцип» трактуется как «фундаментальная истина (всеобъемлющий закон или доктрина), из которой происходят все остальные или на которой основываются остальные доктрины; основная истина, простейшее положение или основная предпосылка; аксиома, постулат» [8, с. 63]. В Оксфордском словаре под принципом понимают «основной закон или правило, принятое или выработанное для управления деятельностью, – прочная основа поведения или практической деятельности» [8, с. 63].

Согласно ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», бухгалтерский финансовый учет основывается на основных и базовых принципах. При этом базовые принципы называют допущениями, а основные, требующие выполнения принятых правил организации и ведения финансового учета – требованиями. На основе допущений формируется учетная политика сельскохозяйственных организаций, ведение учета и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности. В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» определен перечень *допущений и требований*:

- допущение имущественной обособленности, допущение непрерывности деятельности, допущение последовательности применения учетной политики и допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- требование полноты, требование своевременности, требование осмотрительности, требование приоритета содержания перед формой, требование непротиворечивости, требование рациональности.

Профессор М.И. Кутер принципы бухгалтерского учета подразделяет на:

– *принципы-допущения* (непрерывность деятельности, имущественная обособленность, учет по методу начислений и последовательность применения учетной практики);

– *принципы-требования* (полнота, своевременность, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость, рациональность);

– *принципы-правила* (денежный измеритель, документальное оформление, отражение на бухгалтерских счетах двойной записью, балансовое обобщение, инвентаризация, обобщение отчетностью) [4, с. 78].

Профессор Я.В. Соколов в теории бухгалтерского учета выделяет такие принципы как: принцип целостности; принцип самостоятельности; принцип регистрации; принцип непрерывности; принцип идентификации; принцип квантифицируемости; принцип относительности; принцип дополнителности; принцип контроля (верифицируемости); принцип непротиворечивости; принцип ясности; принцип интерпретируемости; принцип коммуникации.

М.Ю. Медведев считает, что различия между допущениями и требованиями, если не ориентироваться на названия, невелики: и те, и другие представляют собой законодательство, зафиксированные пожелания, которые упоминаются в каждом учебном пособии по теории бухгалтерского учета, но в практической бухгалтерии почти незаметны. Ощутимое прикладное значение отсутствует – профессиональный выбор бухгалтера основывается, как правило, на более конкретных указаниях законодательства, хотя бы и не соответствующих объявленным принципам [5, с. 24].

В качестве основного принципа управленческого учета, выделяемого российскими учеными, следует отнести принцип «ориентации на удовлетворение информационных потребностей руководителей (менеджеров) разного уровня властных полномочий и ответственности за принятие экономически обоснованных решений

по управлению предприятием и его подразделениями» [3, с. 26]. В последнее время большее значение приобретает вопрос о моменте и величине признаваемого дохода. Обращаясь к принципам бухгалтерского учета при рассмотрении этого вопроса, следует отметить постепенный отказ от принципа осмотрительности или бухгалтерского консерватизма и переход к принципу реализации как при определении момента признания дохода, так и его величины.

Успех российских компаний в привлечении инвестиций напрямую зависит от степени понимания иностранными и отечественными инвесторами сложившейся экономической среды российской экономики, экономических условий, в которых работают компании. В полной мере это относится к законодательству, регулиющему бухгалтерский учет и отчетность. Российские компании продолжают составлять финансовую отчетность в соответствии с российской системой бухгалтерского учета (РСБУ). Постепенно в дополнение к российской отчетности некоторые из них начинают готовить финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) или общепринятыми принципами бухгалтерского учета США (ОПБУ США) [9]. Переход на международную систему учета (МСУ) вызывает необходимость приближения основных принципов бухгалтерского учета к международным стандартам (МСФО). Развитию этого процесса способствует проблема инвестиционной привлекательности отечественного бизнеса, которая заключается в несопоставимости форм бухгалтерской (финансовой) отчетности с данными иностранных компаний. В международной практике в качестве *допущений* используются принцип начисления; соответствие доходов и расходов; осмотрительность экономического субъекта; наличие денежного измерения; периодичность обобщения экономических событий. Наибольшее предпочтение учеными отводится двум базовым принципам: непрерывности деятельности и методу начисления (таблица).

Сравнение принципов (допущений) в МСФО и РСБУ

МСФО	РСБУ	Источник в РСБУ
1. Метод	Допущение временной	Концепция,
2. Непрерывность деятельности	Допущение непрерывности	Концепция, п. 4.1; ПБУ 1/2008, п. 5;
3. –	Допущение последовательности применения учетной политики	Концепция, п. 4.1; ПБУ 1/2008, п. 5;
4. –	Допущение имущественной	Концепция, п. 4.1; ПБУ 1/2008, п. 5;

Рассматривая различия в основных принципах в соответствии с МСФО и РСБУ, можно сделать выводы, что, во-первых, в российской практике присутствуют допущения имущественной обособленности организации и последовательности применения учетной политики (в качестве основополагающих допущений они не предусмотрены МСФО), во-вторых, структура принципов в российском законодательстве не соответствует МСФО. По нашему мнению, состав принципов формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями определяется структурой УАС, в которую могут входить различные виды учета. Систематизация учетных принципов в зависимости от видов учета, используемых в УАС, приведена на рисунке.

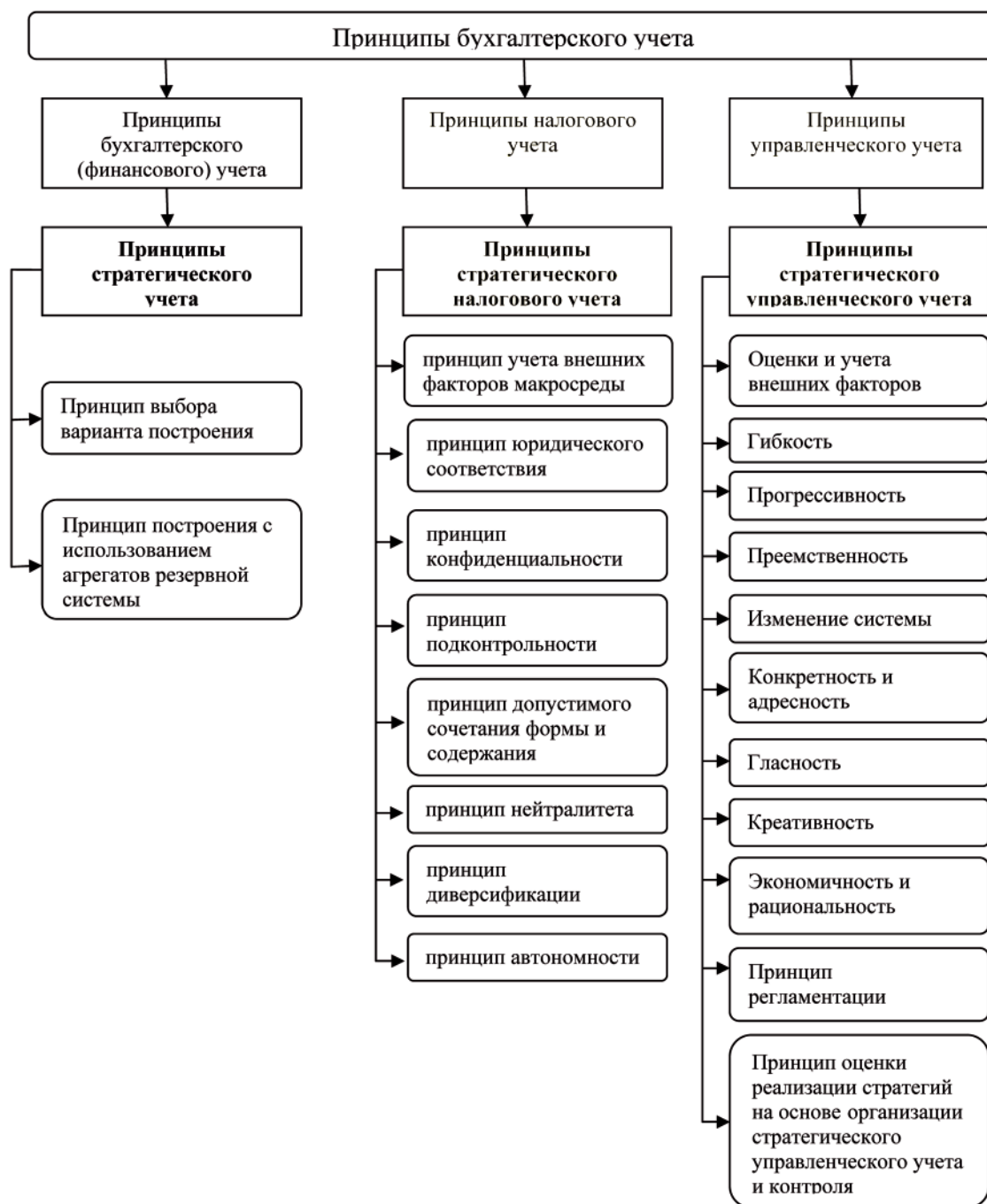
Однако принципы построения российского бухгалтерского учета незначительно отличаются от международных. «Требования к учетной политике организации, концепции бухгалтерского учета, иными словами, основы, на которых строится вся система бухгалтерского учета, практически дублируют положения международных стандартов, в то же время практика организации бухгалтерского учета в РФ показывает, что еще очень рано делать выводы о его соответствии международным требованиям» [1, с.19].

При экономическом анализе деятельности сельскохозяйственной организации в

его основу должны быть заложены принципы, адекватные сущности изучаемых явлений и процессов. Так, Г.В. Савицкая выделяет десять основных принципов АХД:

- 1) научность;
- 2) комплексность;
- 3) системность;
- 4) объективность;
- 5) действенность;
- 6) регулярность;
- 7) оперативность;
- 8) массовость;
- 9) государственный подход;
- 10) эффективность [6, с. 18–19].

Основополагающими принципами экономического анализа активов являются *объективность и релевантность* результатов, полученных в процессе экономического анализа; их *научная обоснованность; системность и комплексность* аналитических мероприятий; *существенность и оптимальность* для принятия рациональных управленческих решений; *соотносимость* затрат на проведение анализа и полезности полученной информации для заинтересованного пользователя; принцип *выделения ведущего звена* (при отборе наиболее приемлемых вариантов управленческих решений); *своевременность* получения выходных аналитических данных; *количественная определенность, вариантность, достоверность, ясность и сопоставимость* (сравнимость) результатов анализа [2].



Принципы стратегического учета

Более подробно остановимся на таком важнейшем общеметодологическом принципе, как системность. Выполнение этого исходного положения представляет экономический анализ активов (ЭАА) в качестве единого целого – системы, охватывающей в себе логически взаимосвязанные составные элементы более низкого порядка, и в то же

время, являющейся неотъемлемой частью системы более высокого уровня, в которой ЭАА взаимодействует с остальными подсистемами. Рассмотрение ЭАА в качестве системы, исследование его логической целостности и выявление многообразных типов связей внутри этого объекта лежат в основе *системного подхода* (СП) как одного из на-

правлений методологии научного познания. Существует множество взглядов о реализации системного подхода в экономическом анализе. Одна из распространенных точек зрения в отношении этапов проведения анализа, основывающегося на СП, нашла отражение в работах А.Д. Шеремета [10, с. 340].

Исследование принципов формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями показало, что применяемые принципы определяются структурой УАС. Таким образом, для формирования качественного учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями необходимо определить виды учета, применяемые в рамках УАС конкретной организации, и использовать основополагающие принципы, характерные для каждого вида учета. При этом учетные принципы должны быть дополнены принципами в области экономического анализа.

Список литературы

1. Богатая И.Н. Бухгалтерский учет / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – 4-е изд., перераб. и доп. – Ростов н/Д: Феникс, 2007. – 858 с.
2. Гиляровская Л.Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / Л.Т. Гиляровская, Д.В. Лысенко, Д.А. Ендовицкий. – М.: Проспект Велби, 2008. – 360 с.
3. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2004. – С. 26.
4. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
5. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы. – М.: Дело и Сервис, 2001. – 752 с.
6. Савицкая Г.В. Анализ производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных предприятий: учеб. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 368 с.
7. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
8. Хэндриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хэндриксен, М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
9. Чай В.Т. Сравнительная оценка принципов РСБУ и МСФО / В.Т. Чай, Е.Н. Чичерина // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 5. Доступ из справ. – правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учебник / А.Д. Шеремет, М.И. Баканов, Мельник М.В.; под ред. М.И. Баканова. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 536 с.

Рецензенты:

- Богатая И.Н., д.э.н., профессор кафедры аудита «Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)», Ростов-на-Дону;
- Кизилов А.Н., д.э.н., профессор, зав. кафедрой аудита «Ростовского государственного экономического университета (РИНХ)», Ростов-на-Дону;
- Князева Е.Г., д.э.н., доцент, профессор кафедры денежного обращения и кредита Уральского государственного университета им. А.М. Горького, Екатеринбург;
- Савин К.Н., д.э.н., профессор кафедры «Экономический анализ и качество» ГОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет», Тамбов.

PRINCIPLES OF FORMATION ACCOUNTING ANALYSIS SUPPORT OF AGRICULTURAL ORGANIZATIONS

Udalova Z.V.

*DSAU «Don State Agrarian University», P. Persianovsky, Rostov region. Oktyabrsky (c)
District, e-mail: Zoya-udalova@yandex.ru*

The article examined in detail and analyze the accounting principles and analysis of the formation of accounting and analytical support for the management of agricultural organizations. Studied used assumptions in the RAS and IAS. Systematized accounting principles, depending on the types of accounting (financial, management and tax) used in the recording and analysis system (UAS).

Keywords: accounting principles and analysis, accounting and analytical support, accounting and analysis system of agricultural organizations