

2.5. ФОРМИРОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Удалова З.В., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»;
Осипова А.И., ассистент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Донской государственный аграрный университет

В статье представлены результаты исследования особенностей формирования учетной политики в сельскохозяйственных организациях, которые основаны на изучении факторов влияющих на ее формирование и нормативного регулирования данного процесса. Рассмотрены значимость, функции и процесс формирования учетной политики

Одним из главных условий развития отрасли сельского хозяйства в настоящее время является восстановление продовольственной независимости России. Это напрямую зависит от перехода на новый уровень организации бухгалтерского и налогового учета, позволяющий создать информационную базу для формирования и осуществления последовательных мер с целью повышения эффективности производственной деятельности. В связи с тем, что основные принципы и допустимые законодательством варианты ведения учета различных объектов в организациях закрепляются в их учетной политике, важно определить качественно новые подходы к ее формированию в организациях сельского хозяйства.

При формировании учетной политики сельскохозяйственных организаций необходимо учитывать экономические интересы, как пользователей учетной информации, так и самой организации. В современных условиях выделяют учетную политику для целей финансового, управленческого и налогового учета.

Проявление значимости учетной политики сельскохозяйственной организации можно охарактеризовать с двух сторон: для внутренних и внешних пользователей (табл. 1).

Каждая группа и подгруппа пользователей учетной политики сельскохозяйственной организации оценивает содержание документа в собственных интересах и применяет его для принятия решений в своей области.

Значимость учетной политики организации проявляется через ее функции. Соответственно, для разных групп пользователей учетная политика организации выполняет ту или иную роль (функцию) и становится значимой для принятия решений. О.В. Наговицына выделила основные функции бухгалтерской учетной политики организации:

- оптимизационная (выбор и разработка способов учета, регулирование документооборота для эффективной деятельности организации, повышение качества группировки и представления учетной информации);
- регулирующая (направлена на корректное отражение хозяйственных процессов организации в бухгалтерском учете, снижение трудоемкости учетного процесса);
- конкретизирующая (дополняющая) нормативное правовое регулирование (с помощью правил и инструкций, устанавливаемых в определенной организации);
- защитная (в случае проверок со стороны аудиторов и государственных органов, наложения штрафов и решение

споров со стороны государственных органов и в случае судебных процессов);

- информационная (при анализе внешними пользователями показателей отчетов) [16].

Таблица 1

ПРОЯВЛЕНИЕ ЗНАЧИМОСТИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ ДЛЯ ВНУТРЕННИХ И ВНЕШНИХ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ¹

Пользователи учетной политики сельскохозяйственной организации	Проявление значимости учетной политики сельскохозяйственной организации
Внутренние	Для руководителя, учредителей и административного отдела сельскохозяйственной организации – это свод внутренних правил и инструмент управления финансовыми ресурсами сельскохозяйственной организации; инструмент защиты и урегулирования судебных споров, вопросов со стороны налоговых органов, аудиторских организаций
	Для финансового отдела и отдела бухгалтерии – это документ, служащий основой обеспечения достоверности бухгалтерского учета и отчетности; вспомогательный инструмент для составления бизнес-плана
	Для других отделов и подразделений – это документ, содержащий разграничение ответственности, полномочий, взаимоотношений между подразделениями, отделами и руководством, а также документ, фиксирующий порядок документооборота в сельскохозяйственной организации
Внешние	Для налоговых органов, аудиторских организаций и иных проверяющих органов и организаций – это свод внутренних правил и способов учета, которыми руководствуется организация, необходимый в ходе проверок со стороны этих органов и организаций
	Для инвесторов и кредитных организаций – это документ, позволяющий осуществлять сравнительный анализ и оценку сельскохозяйственных организаций на основе финансовых показателей, на формирование которых влияет содержание пунктов учетной политики организации, и, таким образом, косвенно воздействующий на вынесение решения о финансировании деятельности организации

С.А. Рассказова-Николаева и Е.М. Калинина отмечают, что «учетная политика это всегда парадокс и всегда компромисс, общие для всех нормы и всегда индивидуальные условия их применения, это совокупность принципов и правил учета, методологии и технологии, приемов обобщения и детализации, однозначного применения внешних нормативно-правовых норм в сочетании с профессиональным суждением». Поэтому процесс формирования учетной политики они представляют следующим образом (рис. 1).

Учетная политика призвана учитывать многофакторность, многокомпонентность и многовариантность учетного процесса для достижения намеченных целей. Выбор варианта учетной политики обуславливается комплексом факторов, которые можно разделить на две группы (рис. 2):

- факторы, которые необходимо учитывать при формировании учетной политики организаций всех форм собственности;
- факторы, которые необходимо учитывать исключительно в сельскохозяйственных организациях.

¹ Составлена авторами на основе: [16].

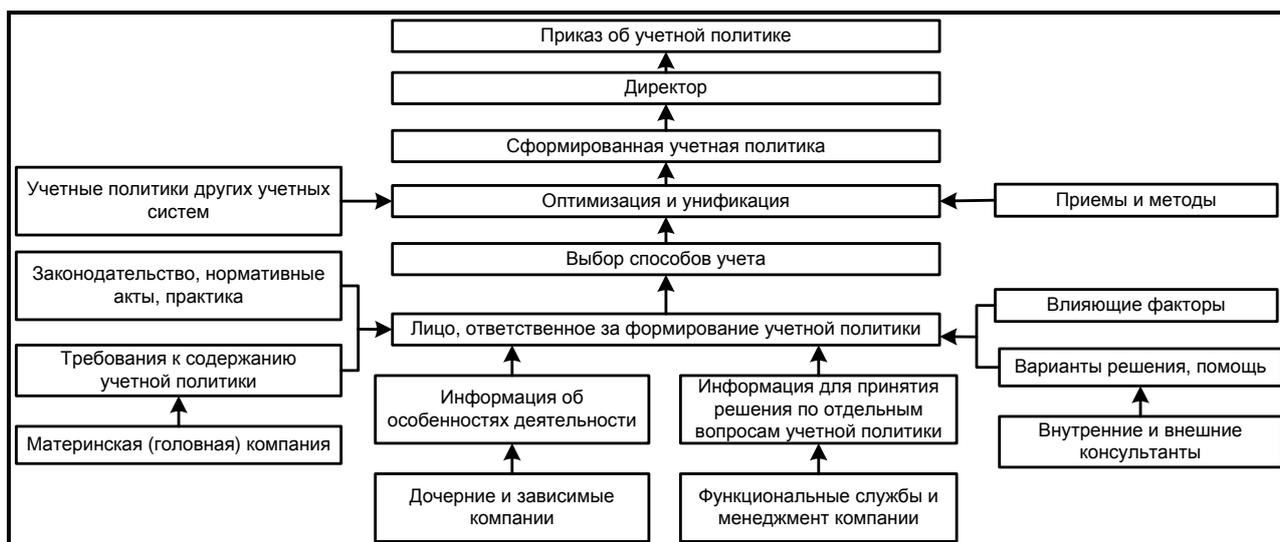
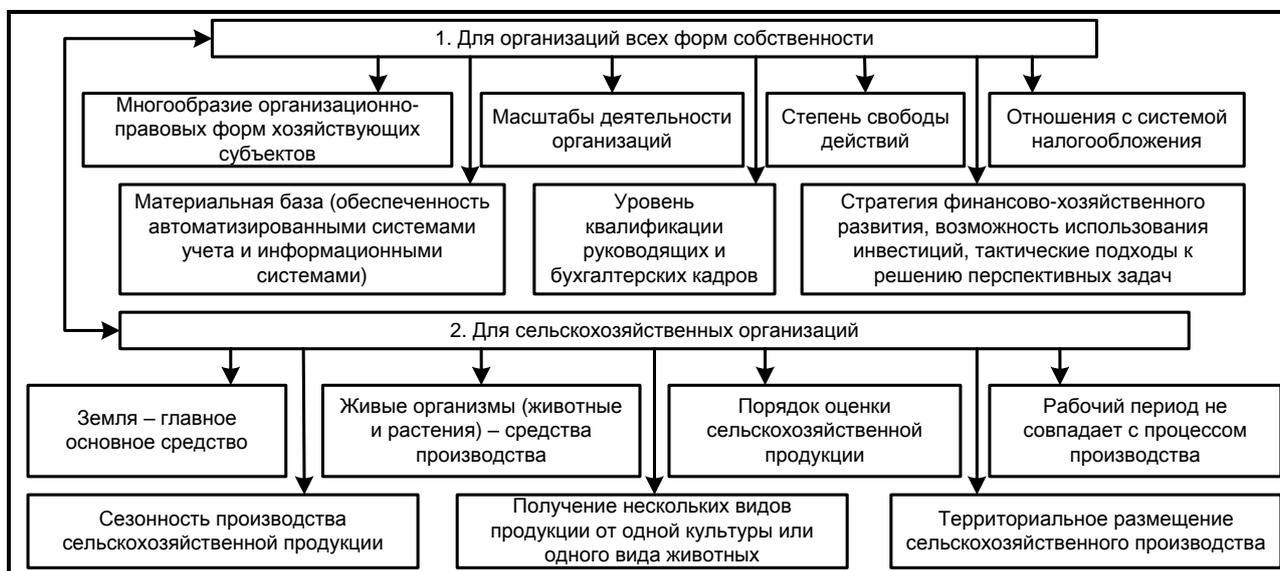


Рис. 1. Процесс формирования учетной политики [19, с. 43]

Рис. 2. Факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики сельскохозяйственных организаций²

К факторам, которые необходимо учитывать при формировании учетной политики организаций всех форм собственности относятся:

- многообразие организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов в сельском хозяйстве (акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью, сельскохозяйственные производственные и потребительские кооперативы, крестьянские (фермерские) хозяйства, агрохолдинги и другие интегрированные структуры);
- масштабы деятельности сельскохозяйственных организаций (объем производства и реализации сельскохозяйственной продукции, численность работающих, стоимость имущества и т.д.);
- степень свободы действий (самостоятельные действия в вопросах ценообразования, выбора партнеров);
- отношения с системой налогообложения (освобождение от разных видов налогов, льготы по налогообложению);

- стратегия финансово-хозяйственного развития, возможность использования инвестиций, тактические подходы к решению перспективных задач;
- уровень квалификации руководящих и бухгалтерских кадров;
- материальная база (обеспеченность автоматизированными системами учета и информационными системами).

Сельское хозяйство является специфической отраслью. Специфика деятельности сельскохозяйственных организаций обусловлена множеством факторов и проявляется в самых различных направлениях деятельности. Поэтому данное обстоятельство определяет особенности ведения учета и разработки учетной политики сельскохозяйственной организации.

При формировании учетной политики для сельскохозяйственных организаций целесообразно учитывать особенности специфики сельскохозяйственного производства. Поэтому ко второй группе факторов рационально

² Составлен авторами

отнести факторы, которые необходимо учитывать исключительно в сельскохозяйственных организациях.

Первой отраслевой особенностью является то, что в качестве важнейшего основного средства выступает земля. Поэтому в учетной политике сельскохозяйственных организаций необходимо отразить порядок учета земельных угодий, как объекта основных средств, учитывая тот факт, что по земельным участкам не начисляется амортизация, так как с течением времени плодородие земель не должно ухудшаться. Более того, при разумном использовании она всегда будет являться высокодоходным активом, способным принести прибыль при дальнейшей реализации.

В качестве второй особенности, которую необходимо учитывать при формировании учетной политики сельскохозяйственных организаций является то, что в качестве средств производства выступают живые организмы (животные и растения). Данная особенность предполагает, что в учетной политике должен быть отражен порядок учета биологических ресурсов и процессов, связанных с их воспроизводством.

Территориальное размещение сельскохозяйственного производства связано с большим объемом перевозок как произведенной продукции (зерна, сена, мяса, молока и др.), так и техники (машины, комбайны, сельскохозяйственная техника), материальных ресурсов (семена, минеральные удобрения, горюче-смазочные материалы). В этом состоит третья отличительная особенность сельскохозяйственного производства. Следовательно, в учетной политике целесообразно отразить учет процесса транспортировки произведенной сельскохозяйственной продукции, материальных ресурсов, перемещением техники.

Четвертой особенностью является сезонность производства сельскохозяйственной продукции (в первую очередь это касается растениеводства). Поэтому в учетной политике должно найти отражение сезонности в работах и затратах. Например, расходы, относящиеся к периоду приостановления деятельности сельскохозяйственной организации по причине сезонности производства, следует учитывать на счете 97 «Расходы будущих периодов». В момент возобновления деятельности надо отнести их на счета учета затрат, самостоятельно установив период их списания. Сезонность и большая зависимость от природно-климатических условий предопределяет то, что сельскохозяйственное производство является сферой с достаточно высоким риском. Поэтому в связи с этим, также в учетной политике сельскохозяйственной организации необходимо отразить особенности организации учета страхования.

Пятой особенностью сельскохозяйственной организации является получение нескольких видов продукции от одной культуры или одного вида животных (основной, побочной и сопряженной). В целях обеспечения достоверности учета в учетной политике целесообразно отразить отдельный учет затрат между основной продукцией и побочной, или сопряженной.

В качестве шестой особенности необходимо отметить то, что рабочий период не совпадает с процессом производства. По некоторым сельскохозяйственным культурам и животным затраты осуществляются в отчетном году, а продукцию получают в следующем году (например, озимые зерновые культуры, откорм молодняка). Таким образом в учетной политике сельскохозяйственной организации необходимо отразить раз-

граничение затрат по производственным циклам, не совпадающим с календарным годом:

- затраты прошлых лет под урожай текущего года;
- затраты текущего года под урожай будущих лет;
- затраты текущего года под урожай этого же года.

Седьмой особенностью, которую необходимо учитывать при формировании учетной политики сельскохозяйственной организации, является порядок оценки сельскохозяйственной продукции (в течение года продукция приходится по плановой себестоимости и в конце года корректируется до фактической себестоимости). Следовательно, в учетной политике необходимо отразить порядок оценки и учета готовой продукции, выбранный сельскохозяйственной организацией.

Таким образом, в отрасли растениеводства организация бухгалтерского учета должна строиться так, чтобы своевременно и достоверно было учтено неравномерное расходование денежно-материальных и трудовых средств из-за сезонного характера, а также разнообразного вида сельскохозяйственных культур. Затраты в животноводстве учитываются по отраслям и видам производства, а так как производимые затраты неоднородны, то бухгалтерский учет должен обеспечить строгое разделение затрат по их видам и статьям. Данное обстоятельство отражается и в учетной политике сельскохозяйственных организаций.

Учетная политика является важным элементом обеспечения надежной и точной информации, формируемой в учетной системе организаций, оказывает влияние на итоговые показатели ее финансово-хозяйственной деятельности, позволяет составлять достоверную бухгалтерскую (финансовую) и внутреннюю отчетность в финансовом и управленческом учете, является мощным инструментом оптимизации налоговой нагрузки. В настоящее время в системе нормативно-правового регулирования учета и отчетности в нашей стране определены правила формирования учетной политики, вместе с тем фактически отсутствует методическая база ее разработки и раскрытия с учетом специфики сельского хозяйства в организациях данной отрасли.

В процессе мировой экономической интеграции происходит дальнейшее развитие российской экономики, в том числе учетного процесса на совершенно новом, более качественном и прозрачном уровне. Реформа российской экономики затрагивает национальную систему бухгалтерского учета, которая приводится в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. С одной стороны, эти требования были определены в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ, и приведены в соответствие с современными экономическими требованиями и с учетом международной практики в новом Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ. Закон содержит ряд концептуально важных, отвечающих интересам государства и бизнеса положений, направленных на реальное совершенствование системы бухгалтерского учета и отчетности. С другой стороны, при общей концепции организации бухгалтерского учета, организация должна сама, сообразуясь с накопленным опытом, переориентировать сложившуюся практику организации этого учета на решение новых задач, стоящих перед ним в условиях рынка.

В результате система нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации оказы-

вает влияние и на процесс формирования учетной политики сельскохозяйственных организаций.

Речь идет о создании и освоении нетрадиционных подходов к получению информации об отдельных объектах учета и в первую очередь, о затратах, связанных с исчислением себестоимости продукции, ее калькулированием, подсчетом финансовых результатов, методами анализа, внутренним контролем и принятием на их основе управленческих решений. Эти подходы организация реализует путем разработки учетной политики [6, с. 474-475].

М.Л. Пятов пишет: «...Л.З. Шнейдман выделяет два уровня формирования учетной политики в современной хозяйственной системе России: глобальный (общегосударственный) и локальный (хозяйствующего субъекта). Общегосударственная учетная политика предполагает выработку и установление совокупности предписаний, обязательных к исполнению всеми хозяйствующими субъектами. Основное назначение и главная задача принимаемой хозяйствующими субъектами учетной политики – максимально адекватно отразить свою деятельность, сформировать полную, объективную и достоверную информацию о ней и, как следствие, эффективно регулировать эту деятельность...» [18, с. 20-21].

Важнейшим инструментом, позволяющим понять и оценить бухгалтерскую (финансовую) отчетность сельскохозяйственной организации, выступает ее учетная политика, ежегодное формирование и утверждение которой входит в обязанности каждой организации. Грамотно сформировать свою учетную политику, которой сельскохозяйственная организация будет руководствоваться в течение года в целях бухгалтерского и налогового учета, можно только при четком понимании законодательного и нормативного регулирования учетной политики сельскохозяйственных организаций.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета непосредственно влияет на формирование учетной политики сельскохозяйственной организации.

С.А. Николаева [17] определяет, что система регулирования бухгалтерского учета и учетной политики, представляющая собой взаимосвязанные документы, входящие в структуру внутреннего нормативного регулирования.

Эту систему, по ее мнению, необходимо выстраивать с учетом:

- требований российских нормативных актов;
- международных требований к формированию информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности, прежде всего Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО);
- особенностей хозяйственной деятельности организации, в том числе позитивных и рациональных традиций и практики ведения бухгалтерского учета, существующих в организации внутренних документов.

При этом система ведения бухгалтерского учета должна быть не только легко адаптируемой к изменяющимся внутренним и внешним условиям хозяйствования организации, но и удобна и понятна в использовании.

Систему нормативного регулирования бухгалтерского учета отечественные ученые рассматривают по-разному (табл. 2).

Новым Федеральным законом от «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ определена значимость документов в области регулирования бухгалтерского учета (рис. 3).

НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РФ

Авторы	Уровни нормативного регулирования
Вахрушина М.А. [11, с. 37-38]; Булатов М.А. [8, с. 96]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Законы и иные законодательные акты (указы Президента РФ, постановления Правительства РФ). 2. Положения по бухгалтерскому учету, а также методические указания (инструкции, указания, письма, рекомендации и т.п.) по ведению бухгалтерского учета. На этом же уровне нормативного регулирования находится План счетов бухгалтерского учета с инструкцией по его применению. 3. Рабочие документы организации, формирующие ее учетную политику: указания, инструкции, положения, приказы и все другие распорядительные документы по организации и ведению бухгалтерского учета непосредственно в организации
Белов Н.Г.; Гетьман В.Г.; Кондраков Н.П.; Кутер М.И.; Н.В., Хоружий; Л.И. и другие	<ol style="list-style-type: none"> 1. Правовой – законодательные акты, указы Президента РФ и постановления правительства РФ, регламентирующие прямо или косвенно порядок ведения бухгалтерского учета в организации. 2. Нормативный – стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности. 3. Методический – методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Министерства финансов РФ и других ведомств. 4. Локальный (организационный) – рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации
Удалова З.В. [20, с. 109-110]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Нормативные акты в области национального счетоводства. 2. Нормативные акты, 1-3 уровень нормативного регулирования. 3. Нормативные акты, отражающие отраслевую специфику. 4. Нормативные акты, отражающие специфику холдинговых структур. 5. Внутренние регламенты организации
Кизилов А.Н. [13]	<p>Конституция (Основной закон) РФ. Федеральные законы; подзаконные правовые акты. Указы Президента РФ. Постановления Правительства РФ. Нормативные акты министерств и ведомств. Нормативные акты органов государственной власти и управления субъектов Федерации и муниципалитетов. Локальные нормативные акты государственных и негосударственных организаций различных форм собственности.</p>
Захарьин В.Р. [12, с. 30-32]	<ol style="list-style-type: none"> 1. Федеральные законы и кодексы. 2. Указы Президента РФ. 3. Постановления и распоряжения Правительства РФ. 4. Положения по бухгалтерскому учету. 5. Методические рекомендации, инструкции и другие нормативные акты, разъясняющие применение отдельных положений по бухгалтерскому учету, разработанные в федеральных органах управления. 6. Методические рекомендации, инструкции и другие нормативные акты, разъясняющие применение отдельных положений по бухгалтерскому учету, разработанные в федеральных отраслевых органах управления. 7. Указания, разъяснения, письма и другие документы, уточняющие порядок применения отдельных требований и положений документов предыдущих уровней. 8. Внутренние документы организации

Таблица 2

1-й уровень: федеральные стандарты
2-й уровень: отраслевые стандарты
3-й уровень: рекомендации в области бухгалтерского учета
4-й уровень: стандарты экономического субъекта

Рис. 4. Структура нормативного регулирования бухгалтерского учета согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ [3]

Согласно п. 3 ст. 21 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают «... требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета ...».

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются субъектом самостоятельно. Стандарты экономического субъекта применяются всеми подразделениями экономического субъекта.

Требование о формировании и утверждении учетной политики установлено на законодательном уровне. Нормы в отношении учетной политики содержатся в документах всех уровней системы нормативного регулирования в РФ. Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ, представляющего первый уровень регулирования, «экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами». Новый Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ в отличие от Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ определяет учетную политику экономического субъекта как совокупность принятых им способов ведения бухгалтерского учета.

Второй уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета – это положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые устанавливают принципы, правила ведения бухгалтерского учета отдельных объектов, по-

рядок составления и представления бухгалтерской отчетности. Практически в каждом стандарте, начиная со стандарта «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), и заканчивая ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», содержатся какие-то варианты отражения тех или иных операций в бухгалтерском учете, упоминания об учетной политике.

Третий уровень системы нормативного регулирования представлены методическими рекомендациями по ведению бухгалтерского учета, в том числе инструкции, указания и т.п. Разрабатывать их могут:

- Министерство финансов РФ;
- Министерство сельского хозяйства РФ, другие министерства и ведомства;
- профессиональные объединения бухгалтеров.

Четвертый уровень, представленный, в том числе, непосредственно самой учетной политикой, должен учитывать принципы и положения, заложенные в документах предыдущих трех уровней, то есть должен соблюдаться принцип иерархии. Многие организации при формировании учетной политики сталкиваются с этой проблемой. Министерство финансов России комментирует принцип иерархии документов одного уровня так: если в документах одного уровня нормативного регулирования есть противоречия, то организация должна руководствоваться теми документами, которые вышли позже.

Так как состав нормативных документов, регулирующих порядок формирования учетной политики довольно значителен, то можно условно разделить основные нормативные документы, регламентирующие создание учетной политики сельскохозяйственных организаций на следующие группы:

- документы общего характера, применяемые вне зависимости от отраслевой принадлежности организации;
- отраслевые документы, регламентирующие порядок бухгалтерского учета в соответствии с отраслевой спецификой, разработанные Министерством сельского хозяйства РФ.

К документам первой группы относятся:

- Гражданский кодекс РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств;
- ПБУ.

Важнейшим документом первой группы является Гражданский кодекс РФ, прямо и косвенно влияющий на организацию бухгалтерского учета. В первой части Гражданского кодекса РФ законодательно закреплены основные вопросы ведения учета в организациях:

- наличие самостоятельного баланса;
- обязательность утверждения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- обязательные случаи составления аудиторского заключения;
- порядок реорганизации и ликвидации юридических лиц.

Во второй части представлены принципы составления и положения договоров, заключенных с целью своевременного и качественного выполнения своих обязательств.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ устанавливает единые правовые основы организации и ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В нем переработаны и уточнены:

- порядок изменения учетной политики экономического субъекта;
- порядок денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- состав первичной учетной документации;
- состав бухгалтерской (финансовой) отчетности и другие нормы, а также уточнена терминология, используемая в законодательстве РФ о бухгалтерском учете.

Положения по бухгалтерскому учету конкретизируют Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ. В настоящее время в РФ разработано и утверждено 24 ПБУ.

Одним из самых важных является ПБУ «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), которое устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ. Данное положение содержит только общие принципы и правила формирования учетной политики. Конкретизированное содержание элементов учетной политики представлено в ПБУ. Информация, которая подлежит раскрытию в учетной политике организации в соответствии с требованиями ПБУ, представлена в табл. 3.

Таблица 3

ТРЕБОВАНИЯ НОРМАТИВНЫХ ДОКУМЕНТОВ К ФОРМИРОВАНИЮ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

№	Нормативный документ	Информация, которая подлежит раскрытию в учетной политике сельскохозяйственных организаций
1	ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»	Порядок пересчета выраженных в иностранной валюте доходов и расходов, формирующих финансовые результаты от ведения деятельности за пределами РФ, в рубли
2	ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»	Способ оценки материально-производственных запасов и расчета фактической себестоимости отпущенных в производство ресурсов Оценка товаров
3	ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	Способы оценки основных средств при их поступлении
		Способ начисления амортизации по основным средствам
		Установление коэффициента при применении способа уменьшаемого остатка
		Установление размера лимита стоимости
		Переоценка основных средств
4	ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	Порядок учета и финансирования ремонта основных средств
5	ПБУ 9/99 «Доходы организации»	Признание доходов, связанных с деятельностью по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов по договору аренды
		Признание доходов, связанных с деятельностью по предоставлению за плату прав на объекты интеллектуальной собственности
		Признание доходов от участия в уставных капитал других организаций
		Признание выручки от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления
6	ПБУ 10/99 «Расходы организации»	Признание расходов, связанных с деятельностью по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов по договору аренды
		Признание расходов, связанных с деятельностью по предоставлению за плату прав на объекты интеллектуальной собственности
		Признание расходов от участия в уставных капитал других организаций
		Порядок признания коммерческих и управленческих расходов
		Формирование расходов по статьям затрат
7	ПБУ 11/2008. «Информация о связанных сторонах»	Предоставление информации о связанных сторонах
8	ПБУ 12/2010. «Информация по сегментам»	Порядок определения отчетных сегментов
		Предоставление информации по сегментам
		Порядок распределения доходов, расходов, активов и обязательств между отчетными сегментами
9	ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»	Порядок учета бюджетных средств
10	ПБУ 14/2007. «Учет нематериальных активов»	Переоценка нематериальных активов
		Проверка нематериальных активов на обесценение
		Способ начисления амортизации по нематериальным активам
		Установление коэффициента при применении уменьшаемого остатка
11	ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»	Порядок включения заемщиком дополнительных расходов, связанных с получением займов и кредитов
		Отражение процентов по причитающимся к оплате векселям
		Отражение процентов и (или) дисконта по причитающимся к оплате облигациям
		Критерии отнесения имущества к инвестиционным активам
12	ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»	Порядок списания расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам
		Сроки применения результатов научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ

№	Нормативный документ	Информация, которая подлежит раскрытию в учетной политике сельскохозяйственных организаций
13	ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций»	Порядок формирования информации о постоянных и временных разницах
		Порядок отражения в бухгалтерском балансе суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства
		Способ определения величины текущего налога на прибыль
14	ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»	Единица учета финансовых вложений
		Признание расходов, связанных с приобретением ценных бумаг (в случае несущественного отклонения расходов от цены, уплачиваемой продавцу)
		Периодичность последующей оценки финансовых вложений, по которым может быть определена текущая рыночная цена
		Порядок определения в учете и отчетности стоимости долговых ценных бумаг, по которым не определяется рыночная стоимость
		Расчет дисконтированной стоимости по долговым ценным бумагам и займам
		Периодичность проверки и соответственно периодичность создания (корректировки) резерва под обесценение финансовых вложений
		Порядок оценки финансовых вложений при их выбытии (для финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость)
		Порядок определения средней первоначальной стоимости (при оценке финансовых вложений по средней первоначальной стоимости)
		Порядок определения стоимости (при оценке финансовых вложений способом ФИФО)
15	ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	Признание ошибки существенной
		Признание дохода по финансовым вложениям
16	ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств»	Состав денежных эквивалентов
		Классификация денежных потоков по видам деятельности, которые невозможно однозначно отнести к тому или иному их виду
		Порядок пересчета в рубли величины денежных потоков в иностранной валюте
		Перечень денежных потоков, которые могут быть представлены в бухгалтерской (финансовой) отчетности в свернутом виде
		Другие пояснения, необходимые для понимания информации, представленной в отчете о движении денежных средств

Документы общего характера раскрывают только традиционные методы учета и не позволяют абсолютно достоверно отразить специфику сельскохозяйственной отрасли и результаты сельскохозяйственной деятельности (животноводство, растениеводство). К документам второй группы в основном относятся методические рекомендации с учетом специфики сельскохозяйственной отрасли, разработанные в основном Министерством сельского хозяйства РФ.

Несмотря на то, что в РФ формирование учетной политики законодательно ограничено, экономические субъекты имеют возможность выбирать между законодательно допустимыми альтернативными вариантами. По целому ряду вопросов бухгалтерского и налогового учета нормативные документы предлагают набор вариантов методологических приемов, и выбор любого из указанных вариантов – решение конкретного бухгалтера и руководителя. Сельскохозяйственная организация должна выбрать те из них, в соответствии с которыми она будет вести учет. При формировании учетной политики сельскохозяйственная организация самостоятельно осуществляет разработку соответствующего варианта, исходя из действующих законоположений по бухгалтерскому учету. Н.Г. Белов отмечает, что по всем разделам бухгалтерского учета разработаны и изданы отраслевые методические рекомендации, создающие надежную основу профессиональной учетной политики каждого сельскохозяйственного товаропроизводителя [7, с. 33-36].

- Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ 16 мая 2005 г.) – содержат основные правила ведения организацией бухгалтерского и налогового учета, учитывая основные принципы учетной политики:
 - полнота;

- своевременность;
- непротиворечивость;
- рациональность;
- последовательность;
- сопоставимость.

- Методические рекомендации по ведению бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 20 января 2005 г. №6) – определяют общие подходы к организации бухгалтерского учета в крестьянских (фермерских) хозяйствах, а также составления и представления ими в необходимых случаях бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом варианты ведения бухгалтерского учета определяются непосредственно организациями исходя из их размеров, специализации и иных условий хозяйствования, которые должны закрепляться в учетной политике сельскохозяйственной организации.
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 2 февраля 2004 г. №73), определяют общий порядок организации бухгалтерского учета животных на выращивании и откорме, который необходимо отразить в учетной политике сельскохозяйственной организации.
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 31 января 2003 г. №26) – регламентируют имеющиеся отраслевые особенности бухгалтерского учета материально-производственных запасов в организациях сельского хозяйства и связанных с ним других отраслях агропромышленного комплекса.
- Материальные затраты являются одним из основных элементов себестоимости сельскохозяйственной продукции. Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешается проводить одним из следующих методов оценки запасов: по

себестоимости единицы запасов; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО).

- Корма, семена, готовая продукция и прочие материально-производственные запасы собственного производства текущего года могут оцениваться в течение текущего года в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности по учетным ценам (плановой себестоимости) при обязательном утверждении данного варианта в учетной политике. Таким образом, методы учета и оценки материально-производственных запасов обязательно фиксируются в учетной политике сельскохозяйственной организации.
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 19 июня 2002 г. №559) – разработаны в целях регламентации имеющихся отраслевых особенностей бухгалтерского учета основных средств в сельскохозяйственных организациях.

Для целей бухгалтерского учета предусмотрено четыре способа начисления амортизации по объектам (группам однородных объектов) основных средств:

- линейный способ;
- уменьшаемого остатка;
- по сумме чисел лет срока полезного использования;
- пропорционально объему продукции.

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу, и предусматривается в учетной политике организации.

В п. 40 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств в сельскохозяйственных организациях отмечено, что в связи с сезонностью сельскохозяйственного производства имеются существенные особенности в порядке:

- начисления амортизации;
- отнесения начисленной амортизации на объекты учета затрат основного производства (особенно в растениеводстве);
- отражения сумм амортизации в регистрах бухгалтерского учета.

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету горюче-смазочных материалов в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 16 мая 2005 г.) определяют основные положения и порядок получения, хранения, выдачи, расходования и учета горюче-смазочных материалов, а также особенности их учета, приобретенных на автозаправочных станциях за наличный расчет и по талонам.

Списание фактической себестоимости горюче-смазочных материалов на затраты, непосредственно связанные с производством продукции, производится одним из методов, отражаемых в учетной политике организации (по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО)) в общеустановленном порядке по аналогии с другими материально-производственными запасами.

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на содержание машинно-тракторного парка в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ в 2006 г.) определяют порядок организации бухгалтерского учета затрат на содержание машинно-тракторного парка на основе действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, включая и его отраслевые особенности в сельском хозяйстве, который должен найти отражение в учетной политике сельскохозяйственной организации.

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ 22 октября 2008 г.) определяют порядок организации бухгалтерского учета инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях.

При учете затрат в капитальном строительстве может применяться позаказный метод и метод накопления затрат за определенный период времени. При позаказном методе на каждый объект строительства оформляется отдельный заказ, по которому ведется учет затрат нарастающим итогом до окончания выполнения работ. Для учета затрат на каждый заказ открывается отдельный аналитический счет. Метод накопления затрат за определенный период времени применяется при строительстве объектов с незначительной продолжительностью строительства. Учет методом накопления затрат за определенный период (как правило, за месяц) ведется по видам работ и местам возникновения затрат. В этом случае себестоимость строительных работ определяется расчетным путем по методу, установленному организацией при формировании учетной политики. Выбранный метод учета затрат утверждается в приказе по учетной политике. При хозяйственном способе применяется, как правило, позаказный метод.

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету займов и кредитов в организациях агропромышленного комплекса (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 2 февраля 2004 г. №74) устанавливают правила формирования в бухгалтерском учете информации о затратах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций для организаций.

В составе информации об учетной политике сельскохозяйственной организации в части учета полученных кредитов и займов необходимо наличие как минимум следующих данных:

- о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- о составе и порядке списания дополнительных затрат по займам;
- о выборе способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам;
- о порядке учета доходов от временного вложения заемных средств.

Отраслевые методические рекомендации по бухгалтерскому учету в сельскохозяйственных организациях государственной помощи и других видов государственной помощи (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 2 февраля 2004 г. №75) устанавливают правила формирования в бухгалтерском учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой сельскохозяйственным и другим коммерческим организациям агропромышленного комплекса, ведущими бухгалтерский учет по системе двойной записи. Определяют общий порядок и особенности организации бухгалтерского учета государственной помощи в организациях сельского хозяйства и связанных с ним других отраслей агропромышленного комплекса.

В табл. 4 систематизируем нормативные документы, регулирующие вопросы учета затрат и исчисления себестоимости продукции сельского хозяйства, используемые сельскохозяйственной организацией при разработке

учетной политики. Регламентация возможных приемов и способов учета затрат в учетной политике позволит сельскохозяйственным организациям произвести их систематизацию и классификацию в двух аспектах:

- в разрезе объектов учета затрат;
- в разрезе целей контроля за ними, регулирования и прогнозирования.

Таблица 4

НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА ЗАТРАТ И ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ АПК

№	Нормативные документы	Содержание
1	Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве. (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ 22 октября 2008 г.)	Конкретизируют соответствующие положения федеральных и отраслевых нормативных актов по бухгалтерскому учету применительно к производству продукции растениеводства в сельскохозяйственных организациях и других хозяйственных субъектах. Хозяйствующие субъекты разрабатывают самостоятельно приемы и способы учета затрат на производство продукции растениеводства в разрезе, необходимых для информационного обеспечения потребностей управления этой деятельностью
2	Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ)	Разъясняют порядок организации бухгалтерского учета затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве на основе действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, включая его отраслевые особенности в сельском хозяйстве
3	Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости продукции овцеводства. (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ 22 октября 2008 г.)	Определяют порядок организации бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции овцеводства на основе действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, включая и его отраслевые особенности в сельском хозяйстве
4	Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. (утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. №792)	Определяют порядок организации бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях на основе сложившейся системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в стране, включая и нормативные акты Министерства сельского хозяйства РФ
5	Методические рекомендации по учету затрат на производство и калькулированию себестоимости масложировой продукции. (Утв. приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 14 декабря 2004 г. №537)	Предназначены для использования в работе экономических и бухгалтерских служб организаций и их подразделений, вырабатывающих масложировую продукцию, независимо от форм собственности и ведомственной подчиненности. Введение настоящих Методических рекомендаций связано с необходимостью приведения отраслевой нормативной документации по учету состава затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в масложировой промышленности

В ходе исследования установлено, что роль государства в нормативном регулировании учетной политики существенна. Кроме того, необходимо отметить, что присутствует максимальная нацеленность бухгалтерской (финансовой) отчетности на удовлетворение требований пользователей и минимизирована возможность профессионального суждения бухгалтеров при формировании учетной политики своей организации.

Учетная политика сельскохозяйственной организации, как таковая, не является уровнем регулирования учетной системы организации, а является ее продуктом, созданным на базе информационно-аналитического обеспечения, основной частью которого является нормативное регулирование. Однако организация бухгалтерского и налогового учета на конкретном экономическом субъекте отрасли сельского хозяйства должна соответствовать всем элементам учетной политики сельскохозяйственной организации.

На процесс разработки учетной политики оказывает влияние не только бухгалтерское, но и налоговое законодательство. В системе формирования учетной политики сельскохозяйственной организации в соответствии с законодательным регулированием бухгалтерского учета основополагающим является положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008; в системе налогообложения – Налоговый кодекс (гл. 25, 26); в учетной системе отрасли сельского хозяйства – Методические рекомендации по разработке и составлению отраслевой учетной политики, утвержденные Министерством сельского хозяйства РФ.

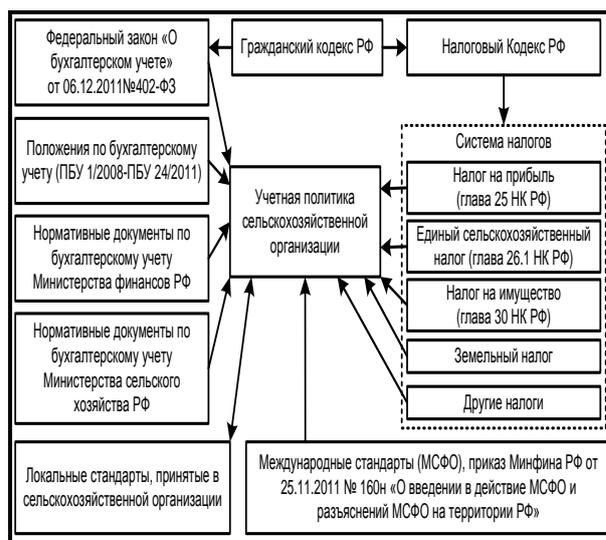


Рис. 4. Систематизация законодательного и нормативного регулирования учетной политики сельскохозяйственной организации³

В настоящее время бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность по методологии и практическому применению все более приближаются к нормам, принятым в экономически развитых странах, поэтому помимо отраслевых актов при разработке учетной политики сельскохозяйственных организаций необходимо руководствоваться текстами Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и их официальных разъяснений. В этих условиях происходит повышение значения учетной политики сельскохозяйственной организации,

³ Составлен авторами

которая является основным документом, регулирующим порядок ведения учета в организации. Авторами предложено систематизировать нормативно-правовую базу, регулирующую процесс разработки учетной политики, следующим образом (рис. 4).

Таким образом, изучение основ формирования учетной политики имеет большое значение на предварительном этапе разработки учетной политики сельскохозяйственной организации. Учетная политика определяет и направляет дальнейшую работу не только бухгалтерии и финансовой службы, но и всей сельскохозяйственной организации в целом, поэтому является важным распорядительным документом. Исходя из нормативно-правовой базы, регулирующей правила формирования учетной политики, вытекает, что ее целью является документальное подтверждение способов ведения бухгалтерского и налогового учета, избранных сельскохозяйственной организацией и применяемых ею в ходе учетного процесса. Знание и систематизация нормативно-правовой базы при формировании учетной политики обеспечат повышение ее качества.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. №230-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Налоговый кодекс РФ [Электронный ресурс] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / Ю.А. Бабаев. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Велби, Проспект, 2008. – 240 с.
6. Белов Н.Г. О дальнейшем развитии бухгалтерского учета в сельском хозяйстве [Текст] / Н.Г. Белов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2005. – №3.
7. Булатов М.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие / М.А. Булатов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Экзамен, 2005. – 256 с.
8. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Текст] : учеб. / под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий. – М. : Эксмо, 2010. – 608 с.
9. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. / под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – М. : ИНФРА-М, 2010. – 717 с.
10. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / М.А. Вахрушина. – 2-е изд., доп. и пер. – М. : Омега-Л; Высш. Шк., 2002. – 528 с.
11. Захарьин В.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / В.Р. Захарьин. – М. : ИНФРА-М; ФОРУМ, 2004. – 304 с.
12. Кизилов А.Н. Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации [Электронный ресурс] / А.Н. Кизилов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №47. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
13. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. пособие / Н.П. Кондраков. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. – 832 с.
14. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 592 с.
15. Наговицына О.В. Учетная политика организации для целей бухгалтерского учета: понятийный аппарат [Электронный ресурс] / О.В. Наговицына // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №26. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
16. Николаева С.А. Учетная политика организации на 2002 год: принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка [Текст] / С.А. Николаева. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Аналитика-Пресс, 2002. – 386 с.
17. Пятов М.Л. Учетная политика организации [Текст] : учеб.-практ. пособие / М.Л. Пятов. – М. : Велби, Проспект, 2008. – 192 с.
18. Рассказова-Николаева С.А. Учетная политика: в двух книгах [Текст] / С.А. Рассказова-Николаева. Кн. 1 : Основы теории / под ред. С.А. Рассказовой-Николаевой. – 14-е изд., перераб. и доп. – М. : ЦБА КонсультантПроф, Омега-Л, 2011. – 232 с.
19. Удалова З.В. Современные концепции формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями [Текст] : монография / З.В. Удалова. – Ростов н/Д : Изд-во ЮФУ, 2011. – 528 с.

Ключевые слова

Учетная политика сельскохозяйственных организаций; процесс формирования учетной политики; факторы, влияющие на выбор и обоснование учетной политики; нормативное регулирование формирования учетной политики.

Удалова Зоя Васильевна

Осипова Анна Игоревна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. В современных условиях эффективность управленческих решений сельскохозяйственных организаций в значительной степени зависит от своевременности, достоверности, точности формирования информации. Во многом этому способствует выбор правил, методик, учетных процедур, устанавливающих порядок сбора, обобщения, обработки данных в системе учета, которые закрепляются в учетной политике организаций. Несмотря на необходимость формирования эффективной учетной политики, раскрытие и адаптация ее к специфике отрасли сельского хозяйства не отвечают современным требованиям, в связи с чем организационные, технические и методические аспекты данного внутреннего распорядительного документа требуют дальнейшего исследования и развития.

Научная новизна. Сгруппированы факторы, оказывающие влияние на формирование учетной политики организаций всех форм собственности, в том числе и сельскохозяйственных; осуществлена классификация нормативных и законодательных актов, в соответствии с которыми формируется учетной политикой для целей бухгалтерского и налогового учета в российских сельскохозяйственных организациях.

Практическая значимость состоит в возможности использования разработок авторов в учебном процессе при чтении курсов «Бухгалтерский финансовый учет», «Учетная политика сельскохозяйственных организаций», а также широкого применения в сельскохозяйственных организациях при разработке учетной политики.

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

Богатая И.Н., д.э.н., профессор кафедры аудита ГОУ ВПО РГЭУ «РИНХ»