

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики
Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите

Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.

«21» мая 2018г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование бухгалтерского учета
биологических активов скотоводства на примере Колхоза «Алга»
Алексеевского района Республики Татарстан**

Обучающийся: Низамиева Диля Ильхамовна

Руководитель:
к.э.н., доцент Садриева Эльвира Ринатовна

Рецензент:
к.э.н., доцент Газетдинов Шамиль Миршарипович

Казань 2018

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.
«20»мая 2018 г.

ЗАДАНИЕ на выпускную квалификационную работу

_____ Низамиева Диля Ильхамовна _____

- 1. Тема работы** Совершенствование бухгалтерского учета биологических активов скотоводства на примере Колхоза «Алга» Алексеевского района Республики Татарстан
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** «21» мая 2018г.
- 3. Исходные данные к работе:** нормативные документы по бухгалтерскому учету, международные стандарты финансовой отчетности, периодическая и учебная литература, данные первичного, аналитического и синтетического учета, годовые бухгалтерские отчеты Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ, результаты личных наблюдений и разработок
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** теоретические основы бухгалтерского учета и оценки биологических активов; сущность биологических активов и их классификация; оценка биологических активов; анализ производственно-финансовой деятельности Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ; анализ природно-экономических условий; анализ финансового состояния; оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; совершенствование бухгалтерского учета биологических активов

скотоводства на примере колхоза «Алга» Алексеевского района РТ; оценка биологических активов скотоводства; первичный, синтетический и аналитический учет; отражение биологических активов в учетной политике и бухгалтерской (финансовой) отчетности; совершенствование оценки и учета биологических активов скотоводства

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания

«20»мая 2018 г.

Руководитель

Э.Р. Садриева

Задание принял к исполнению

Д.И. Низамиева

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.09.16	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ	15.03.17	
1.1 Сущность биологических активов и их классификация		
1.2 Оценка биологических активов		
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОЛХОЗА «АЛГА» АЛЕКСЕЕВСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.17	
2.1. Анализ природно-экономических условий		
2.2. Анализ финансового состояния		
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ СКОТОВОДСТВА НА ПРИМЕРЕ КОЛХОЗА «АЛГА» АЛЕКСЕЕВСКОГО РАЙОНА РТ	15.04.17	
3.1 Оценка биологических активов скотоводства		
3.2 Первичный учет		
3.3. Синтетический и аналитический учет		
3.4. Отражение биологических активов в учетной политике и бухгалтерской (финансовой) отчетности		
3.5. Совершенствование оценки и учета биологических активов скотоводства		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.18	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.18	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.18	

Обучающийся

Руководитель

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ	7
1.1 Сущность биологических активов и их классификация	7

1.2 Оценка биологических активов	18
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОЛХОЗА «АЛГА» АЛЕКСЕЕВСКОГО РАЙОНА РТ	24
2.1. Анализ природно-экономических условий	24
2.2. Анализ финансового состояния	32
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	37
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ СКОТОВОДСТВА НА ПРИМЕРЕ КОЛХОЗА «АЛГА» АЛЕКСЕЕВСКОГО РАЙОНА РТ	41
3.1 Оценка биологических активов скотоводства	41
3.2 Первичный учет	45
3.3. Синтетический и аналитический учет	49
3.4. Отражение биологических активов в учетной политике и бухгалтерской (финансовой) отчетности	57
3.5. Совершенствование оценки и учета биологических активов скотоводства	64
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	74
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	77
ПРИЛОЖЕНИЯ	84

ВВЕДЕНИЕ

Стабильно развивающаяся экономика России, укрепление ее финансовой системы, улучшение инвестиционного климата, заинтересованность организаций в доступе к международным рынкам капитала, стремление к цивилизованным формам ведения бизнеса в рамках Всемирной торговой организации (ВТО) – вот те процессы, которые служили предпосылками формирования российскими организациями учетной информации и финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Сближение российского бухгалтерского учета и учета по требованиям международных стандартов является в настоящее время актуальным вопросом. Иные принципы учета и различие понятий в соответствии с международными и российскими стандартами учета вызывают не меньший интерес. Не исключение и понятие «биологические активы», которое не применяется в российской учетной практике, однако активно используется в международных стандартах.

Необходимо отметить, что в России был введен международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» в соответствии с Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н, также был разработан проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции». Все это вызывает необходимость гармонизации стандартов, выявления противоречий в российской и международной практике.

В современных условиях развитие системы бухгалтерского учета, направленное на сближение требований национальных и международных стандартов, способствует большей самостоятельности организации в вопросах выбора вариантов и методов ведения учета.

Вопросам бухгалтерского учета и оценки биологических активов посвящены работы таких отечественных ученых как Р.А. Алборова, Н.Г. Белова, А.Е. Выручаевой, Е.В. Фастовой, Л.И. Хоружий и др.

Однако все еще в вопросах бухгалтерского учета и методики оценки биологических активов не достаточно раскрыты теоретическая база, аспекты определения справедливой стоимости, остаются проблемы в раскрытии информации о биологических активах в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Поэтому актуальность выбранной темы выпускной квалификационной работы не вызывает сомнений.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение бухгалтерского учета биологических активов скотоводства и разработка на этой основе рекомендаций по их дальнейшему совершенствованию в Колхозе «Алга» Алексеевского района Республики Татарстан.

Исходя из цели, в выпускной квалификационной работе необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть теоретические основы бухгалтерского учета и оценки биологических активов;
- проанализировать производственно-финансовую деятельность Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ;
- изучить и критически проанализировать бухгалтерский учет биологических активов скотоводства и разработать рекомендации по дальнейшему совершенствованию их бухгалтерского учета и оценки на примере Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ.

Для достижения поставленной цели и намеченных задач использовались следующие методы экономических исследований: монографический, абстрактно-логический, статистико-экономический, расчетно-конструктивный, экспериментальный и другие.

В работе использовались данные годовых отчетов Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ за 2015-2017 годы и данные бухгалтерского учета биологических активов скотоводства.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

1.1. Сущность биологических активов и их классификация

Международное сотрудничество требует от российских организаций перехода на принципы ведения учета согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) и разработки новых, а также уточнения ранее

существующих положений бухгалтерского учета, методических положений. В сельском хозяйстве это обусловило появление новой учетной категории – «биологические активы», объединяющей в одну группу такие объекты учета, как растения и животные. Особенности создания биологических активов связаны с землей и живыми организмами (животными и растениями сельскохозяйственного производства), которые идентифицируются как средства и предметы труда, длительностью, цикличностью их выращивания в естественных климатических условиях [49, с. 63].

Одним из основных стандартов МСФО, регулирующих сельскохозяйственную деятельность является МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [47].

В МСФО (IAS) 41 [47] даются определения следующих терминов, используемых в стандарте (таблица 1).

Таблица 1 – Термины, используемые в МСФО (IAS) 41

Термин	Определение
1	2
Сельскохозяйственная деятельность	осуществляемое организацией управление биотрансформацией и сбор продукции с биологических активов с целью их продажи или преобразования в сельскохозяйственную продукцию или в дополнительные биологические активы.
Сельскохозяйственная продукция	продукция, собранная с биологических активов организации.
Плодовая культура	это живое растение, которое: (а) используется для производства или получения сельскохозяйственной продукции; (б) как ожидается, будет плодоносить в течение более одного периода; и (с) с малой степенью вероятности будет продано в качестве

Продолжение таблицы 1

1	2
	сельскохозяйственной продукции, за исключением побочных продаж в качестве отходов.
Биологический актив	живущее животное или растение
Биотрансформация	включает в себя процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, вследствие которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.
Затраты на продажу	дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, кроме затрат на финансирование и налогов на прибыль
Группа биологических	совокупность сходных между собой живущих животных или

активов	растений.
Сбор продукции	отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива
Балансовая стоимость	сумма, в которой какой-либо актив признается в отчете о финансовом положении
Справедливая стоимость	цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

В настоящее время в России продолжается работа по формированию нормативной базы бухгалтерского учета в соответствии с Программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 – 2019 годы, утвержденной Приказом Минфина России от 07.06.2017 №85н [53]. Необходимо отметить, что указанной программой создание и утверждение федерального стандарта бухгалтерского учета «Учет биологических активов» не предусмотрено.

Но в свое время Минсельхозом России был разработан проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» [54]. Предполагалось, что после апробации и коллективного обсуждения новые правила оценки и учета биологических активов будут рекомендованы (предложены) для повсеместного применения сельскохозяйственными организациями в бухгалтерском учете и отражения в бухгалтерской отчетности. Но результаты апробации и рассмотрения профессиональной экономической, финансовой, налоговой и бухгалтерской общественностью этого проекта ПБУ пока не известны.

Минфин РФ ввел в действие новые документы Международных стандартов финансовой отчетности. Соответствующий приказ от 27.03.2018 №56н опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации. Так, приказ содержит: документ «Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности, период 2015-2017 гг.»; документ «Долгосрочные вложения в ассоциированные организации и совместные предприятия (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 28)»; документ «Условия о досрочном погашении с

потенциальным отрицательным возмещением (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 9)».

В таблице 2 раскрыты основные понятия в соответствии с проектом ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» [53].

Таблица 2 – Термины, используемые в проекте ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции»

Термин	Определение
Биологический актив	животное или растение в состоянии биотрансформации
Биотрансформация	Способность животных и растений как живых организмов к биологическим изменениям, состоящим из процессов роста, дегенерации, воспроизводства себе подобных, в результате которых предприятие получает сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы
Порядок признания биологических активов	1. Наличие у организации контроля над биологическим активом, вытекающего из права собственности, или иных прав на биологические активы 2. Переход к организации всех рисков, связанных с биологическими активами и получаемой от них сельскохозяйственной продукции (заболевание, гибель, изменения цен и др.) 3. Способность приносить организации экономические выгоды в будущем

В МСФО (IAS) 41 [47] приводятся случаи, когда данный стандарт не применяется (рис. 1).

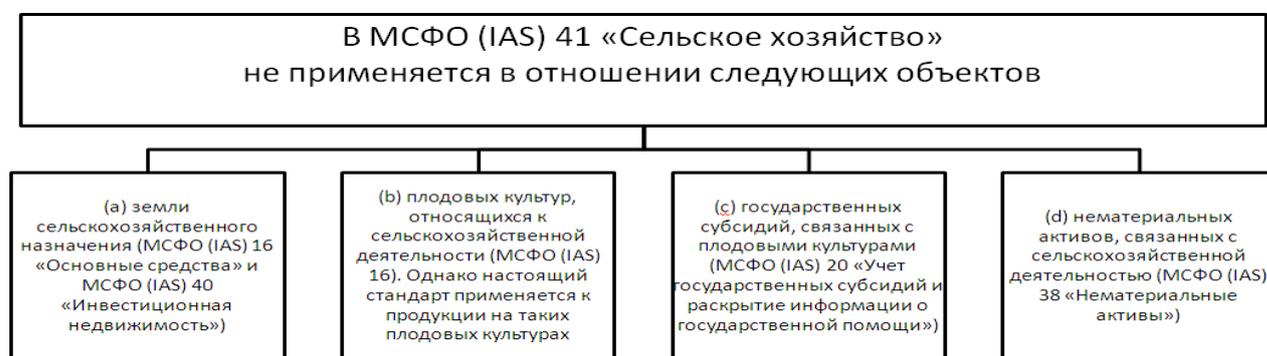


Рис. 1. Случае не применения МСФО (IAS) 41.

В проекте ПБУ также уточняются объекты, не относящиеся к биологическим активам.

Как проект ПБУ, так и МСФО (IAS) 41 применяются к сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора, но не для последующего учета. После

ее переработки она попадает в сферу влияния других нормативных документов (в международном учете МСФО (IAS) 2 «Запасы», в российском – ПБУ 5/01). В сферу действия МСФО (IAS) 41 также попадают государственные субсидии.

Объекты бухгалтерского учета биологических активов приведены на рис. 2.

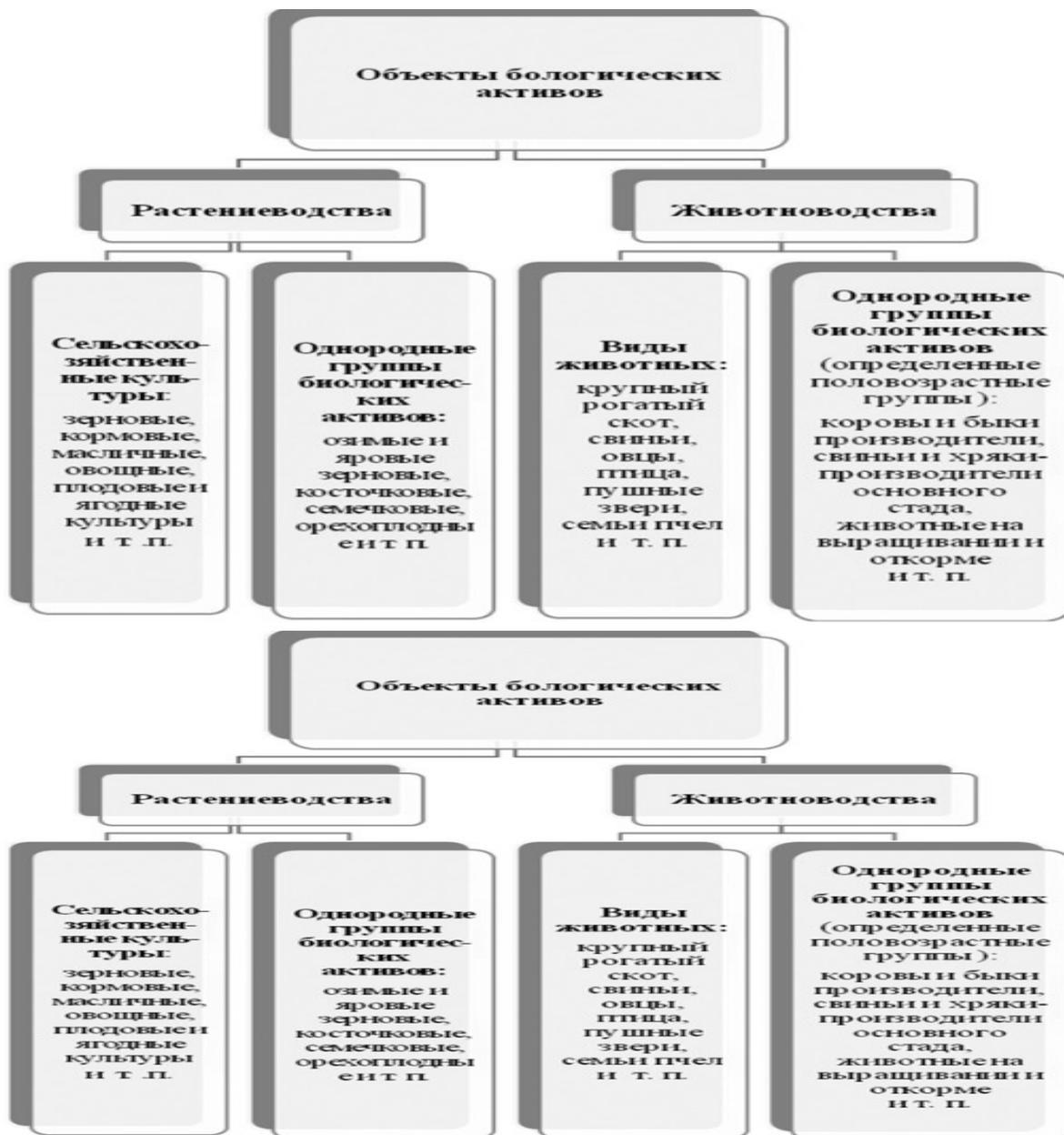


Рис. 2. Объекты бухгалтерского учета биологических активов.

Международный стандарт для получения информации о каждой группе биологических активов предлагает разграничивать информацию о них по группам по двум признакам: по зрелости и по возможности многократного получения сельскохозяйственной продукции, проект ПБУ к данным признакам добавляет еще один – по продолжительности периода использования.

Признаки биологического актива в той или иной степени содержатся в определениях, предлагаемых разными авторами. Так, А.О. Береза [21, с. 122] полагает, что биологическим активом следует считать «...животных (взрослый продуктивный и племенной скот, животных на выращивании и откорме, птицу, кроликов, зверей, пчел и т.п.) или растения (однолетние и многолетние культуры, многолетние насаждения, деревья в лесохозяйстве и т.д.), которые в процессе биологических преобразований (биологического роста) могут давать сельскохозяйственную продукцию (прирост живой массы, молоко, шерсть, навоз, яйца, плоды, ягоды и т.п.) и (или) дополнительные биологические активы (телят, поросят, ягнят, саженцы, черенки и т.д.), а также каким-либо иным способом приносить экономическую выгоду организации».

По мнению А.Ф. Дятловой, Ф.И. Васькина [35, с. 32] в словосочетании «биологические активы» объединены различные по содержанию понятия. Так, слово «биологические» (от древнегреческого – жизнь) абстрактно объединяет по сути всю сельскохозяйственную и несельскохозяйственную флору и фауну планеты, что неприемлемо для целей бухгалтерского учета, потому что в нем каждый вид используемого имущества именуется и учитывается отдельно в группировке по экономическому содержанию, например: основное стадо взрослых продуктивных животных; животные на выращивании, откорме; рыбководство; пчелководство и т.д. (это в части сельскохозяйственной фауны). В составе биологической сельскохозяйственной флоры отдельными элементами учета являются ее виды (культуры: растения, деревья, кустарники и т.п.): зерновые и технические культуры, овощи, картофель, сады, ягодники, цветы и т.п. Поименованные и другие виды культивируемых биологических активов в полном объеме отражаются в отечественном сельскохозяйственном бухгалтерском учете и отчетности. Таким образом, понятие «биологические активы» не в полной мере соответствует учетным понятиям и объектам. Следовательно, в случае применения в полном объеме МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» возникает вопрос о необходимости изменения российской учетной терминологии, соответствующей сельскохозяйственному

производству в растениеводстве и животноводстве и персгруппировке в учете и отчетности долгосрочного и краткосрочного имущества в угоду зарубежному стилю. К тому же понятие «биологические активы» отсутствует и в директивах по бухгалтерскому учету и в отчетности Европейского экономического сообщества.

Вторая составляющая пишут А.Ф. Дятлова, Ф.И. Васькин [32, с. 33] рассматриваемого понятия «биологические активы» - слово «активы». По существу, это понятие не имеет никакого отношения к биологии. Это чисто бухгалтерское понятие и обозначает структурную часть бухгалтерского баланса, характеризующую имущество экономического субъекта, его назначение и размещение. Теоретически и практически словосочетание «биологические активы» может лишь некорректно трактоваться как «активы в активе». Ведь в названиях счетов бухгалтерского учета отражаются не абстрактные активы, а конкретные объекты учета в растениеводстве (рожь, картофель и другие культуры) и животноводстве (основное стадо молочного скота, животные на выращивании и откорме, основные свиноматки и другие виды и группы животных).

Ю.И. Сигидов, М.А. Коровина [56, с. 39] считают, что «Биологический актив – это растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, т.е. выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем».

С.Н. Поленова, К.В. Григорьева [49, с. 63] считают, что биологические активы – это животные и растения, используемые в сельскохозяйственной деятельности с целью получения продукции, дополнительных биологических активов и прочих экономических выгод, являющихся результатом прошлых событий, контролируемые предприятием и подвергаемые количественным и качественным изменениям.

По мнению Р.А. Алборова, С.М. Концевой, С.В. Захаровой [15, с. 49] биологические активы – это растения и животные, применяемые для

сельскохозяйственной деятельности, т.е. выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем.

Идентичное определение предлагает А.Ю. Галицин [28, с. 9].

На наш взгляд наиболее полное понимание биологических активов, представлено Л.И. Хоружий и А.С. Выручасвой: «Биологические активы – это созданные в результате прошлых фактов хозяйственной жизни (изменений, трансформаций) растения и животные, пригодные для дальнейшей (управленческой и измеряемой со стороны организации) биотрансформации с целью получения экономических выгод» [62, с. 10].

Объединив признаки, присущие биологическим активам, в одном определении, считаем, что ими являются полученные в результате прошлых событий (изменений, трансформаций) животные или растения, находящиеся в состоянии биотрансформации и способные приносить экономические выгоды от сельскохозяйственной деятельности в будущем.

Организация эффективного управления биологическими активами связана не только с идентификацией, но и классификацией.

При организации учета классификация биологических активов необходима для представления соответствующей информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, углубления экономического анализа сельскохозяйственных предприятий.

Изучение литературы, периодической печати по теме работы [16, 21, 28, 29, 30, 35, 43, 48, 56, 57] показало, что биологические активы весьма разнообразны и могут быть классифицированы в зависимости от видов, структуры, назначения, а также по другим признакам. Так, для целей бухгалтерского учета могут быть выделены некоторые классификационные группы биологических активов:

1. В зависимости от продолжительности периода использования и получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов (длительности действия):

- долгосрочные инвестиционные биологические активы (внеоборотные) – активы, способные давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, приносить другим способом экономические выгоды в течение периода, превышающего 12 мес. (плодоносящие многолетние насаждения (сады, виноградники, ягодники и другие плодоносящие многолетние насаждения), неплодоносящие многолетние насаждения (лесозащитные полосы и др.), взрослый продуктивный и рабочий скот) [1];

- краткосрочные операционные биологические активы (оборотные) – активы, способные давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, приносить другим способом экономические выгоды в течение периода, не превышающего 12 мес. (однолетние сельскохозяйственные культуры – зерновые, овощные, технические и др., животные на выращивании (даже если срок их выращивания и превышает 12 мес.) и откорме и др.).

2. В зависимости от готовности к использованию (зрелости):

- биологические активы зрелые долгосрочные, операционный цикл использования которых превышает 12 мес. и которые многократно дают сельскохозяйственную продукцию или прирост биологических активов (сады, виноградники плодоносящие, учитываемые в настоящее время в составе основных средств экономического субъекта) и краткосрочные (текущие) биологические активы, достигшие определенной кондиции и которые одновременно дают сельскохозяйственную продукцию или продаются в виде биологических активов;

- биологические активы незрелые, но способные давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, к которым относятся инвестиционные долгосрочные плодоносящие биологические активы (сады, виноградники, ягодники и т.п.) (кроме тех, которые не достигли поры плодоношения) и незрелые текущие биологические

активы (ремонтный молодняк для пополнения основного стада, животные на выращивании и откорме и др.).

3. В зависимости от возможности получения сельскохозяйственной продукции (назначения):

- биологические активы плодоносящие, которые способны многократно давать сельскохозяйственную продукцию, регенерируют (воспроизводят) себя и не являются первичными продуктами (виноградники – для получения винограда, сады – для сбора плодов, взрослые продуктивные животные – способные воспроизводить себе подобные биологические активы (приплод) и сельскохозяйственную продукцию (молоко) и др.);

- биологические активы потребляемые, которые способны однократно давать сельскохозяйственную продукцию, после чего они прекращают свое существование (посевы однолетних сельскохозяйственных культур, деревья, выращиваемые для получения деловой древесины и др.).

4. В зависимости от отрасли сельскохозяйственной деятельности (использования): биологические активы растениеводства – сельскохозяйственные растения; биологические активы животноводства – сельскохозяйственные животные; биологические активы других отраслей использования (плодоводство, пчеловодство, лесоводство, промышленное рыбководство и др.).

5. Биологические активы по видам и группам: сельскохозяйственные растения; многолетние плодоносящие насаждения; взрослые сельскохозяйственные животные; животные на выращивании и откорме; другие виды биологических активов; сельскохозяйственная продукция.

Приведенные идентификация и классификация биологических активов по соответствующим признакам согласно Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [47] и в случае издания аналогичного российского стандарта могут стать обязательными для применения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, что существенно усложнит учетные аналитические процедуры. Как справедливо

отмечает Л.Ф. Ситдикова. «...систематизация и четкое распределение признаков необходимы для максимального использования существующего плана счетов и для четкого распределения биологических активов по этапам формирования, использования и реализации результатов их использования или самих биологических активов...» [39, с. 15].

Конкретные способы учета и практику работы бухгалтерии каждая организация разрабатывает и утверждает самостоятельно с учетом специфики своей деятельности. Организация выбирает способы ведения бухучета независимо от выбора способов ведения бухгалтерского учета другими организациями. Данное правило теперь прямо закреплено в ПБУ 1/2008 (ранее оно было предусмотрено только пунктом 2 статьи 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). В то же самое время поправки в ПБУ значительно ограничивают право на выбор учетной политики дочерних компаний. Теперь пункт 5.1 ПБУ 1/2008 гласит, что если основное общество утверждает свои стандарты бухгалтерского учета, обязательные к применению его дочерним обществом, то такое дочернее общество выбирает способы ведения бухгалтерского учета исходя из указанных стандартов. Таким образом, если методы учета дочерней компании противоречат методам головной организации, «дочка» обязана изменить свою учетную политику. Поправки в ПБУ уточнили порядок формирования организациями своей учетной политики в части выбора способа учета того или иного объекта (п. 7 ПБУ 1/2008). Так, если федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) устанавливает один способ учета по конкретному вопросу, организация должна выбрать и прописать в политике именно его. Если ФСБУ устанавливает несколько возможных способов, то организация вправе выбрать любой способ, который обеспечит более точный и правильный учет объектов. При этом на практике возможны ситуации, при которых ФСБУ вообще не содержит допустимых способов учета по конкретному вопросу. В этих случаях Минфин рекомендует руководствоваться правилами, закрепленными в пункте 7.1 ПБУ 1/2008. В нем сказано, что при отсутствии в ФСБУ способа учета организация сама должна

его разработать и закрепить в своей учетной политике. Для этого в ПБУ была введена последовательность использования различных источников для разработки подобных методов учета: международные стандарты бухгалтерской отчетности; ФСБУ по схожим вопросам; рекомендации в области бухгалтерского учета. Таким образом, организации, самостоятельно разрабатывающие методы и способы учета, в первую очередь должны будут руководствоваться МСФО. Если МСФО не содержат необходимых способов ведения бухгалтерского учета, то организация должна ориентироваться на положения ФСБУ по аналогичным и связанным вопросам. Если ФСБУ не регулируют спорные вопросы, то конкретный способ учета может быть разработан на основании рекомендаций в области бухгалтерского учета.

Особенно актуальными данные категории биологических активов будут для крупных сельскохозяйственных организаций и наличие у них таких активов сделают организацию привлекательными на рынке для потенциальных инвесторов. Мы считаем, что необходимо в пояснениях к бухгалтерскому балансу выделять биологические активы отдельной строкой. Это позволит проводить более детальный анализ структуры биологических активов организации, и как следствие, оценить потенциал организации.

Согласно Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» биологический актив может быть признан при единовременном соблюдении трех условий [47]:

Первое – это то, что сельскохозяйственный экономический субъект контролирует актив в результате прошлых событий.

Второе связано с тем, что сельскохозяйственный экономический субъект от использования данного актива предполагает получение экономических выгод в будущем.

Третье – что данный актив будет достоверно оценен по фактической или справедливой стоимости.

Касательно биологических активов можно выделить их общие характеристики: способность к изменению (качественные и количественные

изменения биологических активов); управление изменениями путем улучшения качества и т.п. биологических активов; оценка изменений качества (генетического качества, зрелости, жирности и т.п.) и количества (веса, объема, количества потомства и т.п.) в результате биологического преобразования актива или сбора продукции.

Для того чтобы организовать эффективную систему управления биологическими активами важное значение имеет обоснованность их оценки. Поэтому в следующем разделе выпускной квалификационной работы рассмотрим оценку биологических активов.

1.2. Оценка биологических активов

Особое значение для организации эффективной системы управления биологическими активами имеет обоснованность их оценки. Поэтому возникает проблема выбора метода оценки биологических активов. В качестве одного из методов оценки можно использовать оценку по справедливой стоимости. Понятие «справедливая стоимость» введено в терминологию бухгалтерского учета в 1990-х гг. В международной практике справедливая стоимость применяется все чаще для оценки активов в финансовой отчетности с отражением разницы в отчете о финансовых результатах деятельности организаций [64, с.33].

Одним из основных требований МСФО (IAS) 41 является оценка по справедливой стоимости. Если данный принцип не соблюдается то невозможно вести бухгалтерский учет биологических активов по требованиям международным стандартам. Согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки [47].

Проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» предполагает два варианта первоначальной оценки биологических активов [54]: по фактической себестоимости и по справедливой стоимости за минусом предполагаемых расходов на продажу.

Определение понятия «справедливая стоимость» является, по нашему мнению, предметом дальнейшего обсуждения. Оценить и признать справедливую стоимость на практике является довольно сложным процессом.

Одной из таких причин является отсутствие активного рынка сельскохозяйственной продукции и биологических активов в Российской Федерации. Согласно МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» активный рынок – это рынок, на котором выполняются условия, представленные на рисунке 3.



Рис. 3. Условия активного рынка.

Организации получили право на самостоятельную разработку способов учета по некоторым объектам (п. 7.4 ПБУ 1/2008). Речь идет о так называемой «несущественной информации» - информации, от наличия и отсутствия которой в бухгалтерской отчетности не зависят экономические решения пользователей этой отчетности. Например, сюда можно отнести информацию о количестве расходуемых организацией канцелярских принадлежностей и средств гигиены. По такой информации организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности. Ни ФСБУ, ни МСФО организации в этих случаях вправе не применять. Причем отнесение информации к несущественной организация осуществляет самостоятельно исходя как из величины, так и характера этой

информации. Организациям разрешили формировать учетную политику с учетом требований МСФО. Это касается организаций, которые раскрывают консолидированную финансовую отчетность; составленную по МСФО финансовую отчетность организации, не создающей группу. Если применение какого-то способа ведения учета по российскому стандарту противоречит МСФО, то организация вправе не применять российский стандарт. При этом по каждому непримененному способу организация обязана раскрывать в своей отчетности следующую информацию: описание непримененного способа; требование МСФО, которое будет нарушено в случае применения способа ведения бухгалтерского учета, установленного российским федеральным стандартом.

К факторам, которые надо учитывать при оценке справедливой стоимости, относятся [46]:

- 1) основной рынок;
- 2) учетная единица актива;
- 3) характеристики актива;
- 4) способ применения актива;
- 5) методики оценки.

К оценке биологических активов по справедливой стоимости в российских условиях хозяйствования склоняются такие исследователи, как Е.А. Шляпкинова и А.В. Владимирова [64, с. 38], считающие, что: «...применение принципов МСФО в отечественном учете позволяет увидеть полную картину финансового состояния сельскохозяйственной организации и оценить ее производственный потенциал, наиболее обоснованно формировать доходы, расходы и прибыль организации от сельскохозяйственной деятельности».

В последнее время применения справедливой стоимости заметно расширяется. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности полагает, что более широкое использование справедливой стоимости - путь для повышения достоверности информации финансовой отчетности и ее прозрачности. При оценке справедливой стоимости нефинансового актива

учитывается способность компании генерировать экономические выгоды посредством наилучшего и наиболее эффективного использования актива или путем продажи другой компании, которая использовала бы его наилучшим и наиболее эффективным способом. Основные правила оценки имущества в России определены в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; оценка имущества, полученного безвозмездно - - по рыночной стоимости на дату оприходования: оценка имущества, произведенного в самой организации — по стоимости его изготовления. В положениях по бухгалтерскому учету утверждены также способы оценки по согласованной учредителями стоимости имущества, вносимого в качестве вклада в уставный капитал (ПБУ 5/01 и 6/01), и по текущей рыночной стоимости имущества, оплаченного неденежными средствами (ПБУ 5/01,6/01,9/99 и 10/99). Минфин ввел в России новый международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 17 «Договоры страхования». Соответствующий приказ от 04.06.2018 № 125н опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации. МСФО (IFRS) 17 устанавливает принципы и порядок признания, оценки, представления и раскрытия информации по договорам страхования. При этом МСФО (IFRS) 17 заменяет МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» с учетом поправок 2016 года. Организация должна применять МСФО (IFRS) 17 к: выпущенным договорам страхования, включая договоры перестрахования; удерживаемым договорам перестрахования; выпущенным ею инвестиционным договорам с условиями дискреционного участия при условии, что организация также выпускает договоры страхования. Для добровольного применения документ введен с 22 июня 2018 года. Обязательное применение стандарта предполагается с 1 января 2021 года. Таким образом, в российской практике имущество, поступающее в организацию по возмездным сделкам, отличное от вкладов учредителей, допустимо оценивать двумя способами: по сумме фактических затрат (для сделок купли-продажи); по текущей рыночной

стоимости активов (для сделок с неденежной оплатой). Решение о том, какой способ оценки применять, принимает главный бухгалтер организации, исходя из своего профессионального суждения в целях обеспечения достоверности отчетности и надежности оценки ее элементов.

Р.А. Алборов, С.М. Концевая, Е.В. Захарова обосновали причины «...введения в российскую практику сельскохозяйственного учета методики оценки биологических активов по справедливой стоимости» [15, с. 51], среди которых: процессы создания крупных аграрных формирований, изменение масштабов управления и правил бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности; необходимость включения в бухгалтерскую (финансовую) отчетность данных для объективной оценки имущественного и финансового состояния, платежеспособности сельскохозяйственных организаций, последствий биотрансформации биологических активов – доходов, расходов, прибылей.

Минсельхоз подготовил поправки в перечень подконтрольных товаров, подлежащих сопровождению ветеринарными сопроводительными документами. Проект соответствующего приказа опубликован на Едином портале для размещения проектов НПА. Напомним, перечень подконтрольных товаров, подлежащих сопровождению ветеринарными сопроводительными документами, утвержден приказом Минсельхоза от 18.12.2015 № 648. На все товары, включенные в этот перечень, распространяется требование оформлять только электронные ветеринарные сертификаты с 1 июля 2018 года. Вместе с тем, ранее появились сведения, что правительство может вывести несколько видов продукции, не имеющей ветеринарных рисков, из под электронной ветеринарной сертификации. В частности речь шла о мясной и молочной продукции. Теперь Минсельхоз опубликовал обновленный перечень подконтрольных товаров. Указанный перечень исключает молочные продукты, выработанные из пастеризованного (ультрапастеризованного, стерилизованного) молока, а также пастеризованные молочные продукты, изготовленные промышленным способом и упакованные в потребительскую

тару. Исключение готовой молочной продукции из-под электронной ветеринарной сертификации подтвердил накануне министр промышленности и торговли Денис Мантуров в кулуарах форума «Неделя российского ритейла». «Для ряда видов готовой продукции «Меркурий» будет исключен, эти виды продукции, например, молочной продукции, будут исключены из приказа Минсельхоза, на них «Меркурий» распространяться не будет. На них распространится (именно на готовую продукцию) система нашей маркировки, data matrix или QR-код», - приводит слова Дениса Мантурова Rambler News Service (RNS).

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций сделают обязательными для всех сотрудников организации. Соответствующие нормы содержит разработанный Минфином законопроект с поправками в закон о бухгалтерском учете. Так поправки предлагают внести в статью 9 закона новую норму. Она устанавливает, что обязательными для всех сотрудников организации являются требования главбуха по документальному оформлению фактов хозяйственной жизни, представлению первичных и иных документов для ведения бухучета. Проект закона содержит положения по применению усиленной квалифицированной электронной подписи организации при составлении электронного документа, подтверждающего факт хозяйственной деятельности. Минфин предлагает ввести новое положение, согласно которому бухгалтерская отчетность составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного усиленной квалифицированной электронной подписью. При составлении отчетности в электронной форме организация должна будет обеспечить возможность ее печати на бумаге. При этом бухгалтерская отчетность будет считаться составленной после подписания любого из вариантов отчетности (электронного или бумажного) руководителем организации. Напомним, в настоящее время бухгалтерская отчетность считается составленной после подписания руководителем бумажного экземпляра. Также новые поправки предлагают заменить наименование

«организации государственного сектора» на наименование «организации бюджетной сферы». Кроме того, законопроектом предусмотрены изменения в части разработки стандартов бухучета, а также полномочий и функций совета по стандартам бухгалтерского учета.

2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ КОЛХОЗА «АЛГА» АЛЕКСЕЕВСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Анализ природно-экономических условий

Колхоз «Алга» Алексеевского района расположен на центральной части Республики Татарстан. Районный центр – пгт Алексеевское. Предприятие находится в отдалении от г.Казани на 125 км, от районного центра (пгт Алексеевское) - на 25 км. Транспортные связи с административными центрами и пунктами продажи сельскохозяйственной продукции осуществляются по автомобильной дороге с твердым покрытием.

Центральная усадьба – село Средние Тиганы.

Поверхность района представляет собой низменную равнину с абсолютными высотами 120-140 м. Имеются запасы глины и гальки. Господствуют черноземы.

Климат умеренно-континентальный с умеренно-холодной зимой и теплым летом.

В целом природно-климатические условия землепользования благоприятны для ведения сельскохозяйственного производства.

Главным средством производства в сельском хозяйстве является земля. Для характеристики состояния использования земельного фонда и структуры сельскохозяйственных угодий в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ рассмотрим таблицу 3.

Из таблицы 3 видно, что в Колхозе «Алга» с 2013 по 2016 годы изменения земельной площади не наблюдаются. А в 2017 году по сравнению с 2016 годом

площадь земель Колхоза уменьшился на 11 га. За рассматриваемый период площади пашни, сенокосов и пастбищ не изменились. Многолетних насаждений в Колхозе нет.

Таблица 3 – Состав земельного фонда и структура сельскохозяйственных угодий в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ за 2013 – 2017 годы

Виды угодий	2013г.		2014 г.		2015 г.		2016 г.		2017 г.		В 2017 г. в среднем по РТ	
	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %								
Всего земель	6011	X	6011	X	6011	X	6011	X	6000	X	6500	X
в том числе сельхозугодий	5918	100	5918	100	5918	100	5918	100	5918	100	6290	100
из них: Пашня	5504	93,00	5504	93,00	5504	93,00	5504	93,00	5504	93,00	5508	87,6
Сенокосы	28	0,47	28	0,47	28	0,47	28	0,47	28	0,47	644	10,2
Пастбища	386	6,52	386	6,52	386	6,52	386	6,52	386	6,52	119	1,9
Многолетние насаждения	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	0,0
Процент распаханности	X	93,00	X	87,6								

Процент распаханности в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ в среднем составляет 93,00 %, это означает, что большая часть земельных ресурсов хозяйства отводится под пашню, которая в основном используется для получения растениеводческой продукции. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год процент распаханности (удельный вес пашни) в Колхозе «Алга» выше на 5,4 пункта; удельный вес сенокосов ниже на 9,73 пункта, а удельный вес пастбищ выше на 4,62 пункта.

Важнейшей проблемой, от решения которой зависит возможность дальнейшего подъема эффективности сельскохозяйственного производства, является углубление специализации. Специализация характеризует производственное направление и отраслевую структуру сельскохозяйственного предприятия. Представляя собой форму общественного разделения труда, она показывает, какие отрасли преобладают на данном предприятии. Наиболее точно уровень специализации характеризуется удельным весом отраслей в структуре товарной продукции (таблица 4).

Таблица 4 – Структура товарной продукции в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ за 2013 – 2016 годы

Виды продукции	Стоимость товарной продукции, тыс.руб.					В среднем за 5 лет	
	2013г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Стоимость товарной продукции, тыс.руб.	Структура, %
Зерно	93,65	176,03	170,96	183,66	385,02	201,86	16,94
Рапс	-	-	-	5,36	-	1,07	0,09
Подсолнечник на зерно	-	-	-	39,39	19,75	11,83	0,99
Прирост КРС	28,01	6,83	15,37	21,97	7,63	15,96	1,34
Молоко	1020,04	1037,05	1016,22	906,32	825,02	960,93	80,64
ИТОГО	1141,7	1219,91	1202,55	1156,7	1237,42	1191,66	100

Из таблицы 4 видно, что в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимают: продукция скотоводства – 81,98 % (молоко – 80,64 % и прирост КРС – 1,34 %), зерно – 16,94 %. Исходя из расчетов структуры товарной продукции, за пять лет

можно определить, что Колхоз «Алга» Алексеевского района имеет скотоводческую специализацию.

На основе данных таблицы 4, с помощью формулы профессора И.В.Поповича определим уровень специализации:

$$K_c = 100 / (\sum P_i (2^i - 1)), \text{ где}$$

K_c – коэффициент специализации;

P_i – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i – порядковый номер вида товарной продукции в ранжированном ряду по удельному весу в стоимости товарной продукции, начиная с наивысшего.

Величина коэффициентов в интервалах до 0,20 свидетельствует о слабом уровне специализации хозяйств, от 0,20-0,40 – о среднем, от 0,40-0,60 – о высоком, и от 0,60 – о глубоком уровне специализации.

$$K_c = 100 / (81,98*(2^1-1)+16,94*(2^2-1)+0,99*(2^3-1)+0,09*(2^4-1) = 0,72$$

Из проведенного расчета видно, что величина коэффициента специализации в интервалах от 0,60 свидетельствует о глубоком уровне специализации Колхоза «Алга».

Важная роль в обеспеченности высоких результатов производства принадлежит средствам производства. Уровень обеспеченности предприятия основными фондами характеризуется показателями фондооснащённости и фондовооружённости. Повышение этих показателей, а также улучшения качества фондов, непосредственно оказывает воздействие на повышение эффективности производства. Рассмотрим данные об этих показателях в таблице 5.

Из таблицы 5 видно, что показатель фондооснащённости Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ имеет тенденцию увеличения. Так, в 2017 году по сравнению с 2013 годом он увеличился на 24,9 %. Показатель фондовооружённости труда Колхоза «Алга» также имеет тенденцию к увеличению.

В 2017 году по сравнению с 2013 годом он увеличился в 1,3 раза. Увеличение рассматриваемых показателей произошло за счет увеличения

стоимости основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения за рассматриваемый период на 24,9 %, уменьшения численности работников, занятых в сельскохозяйственном производстве на 6,3 %.

Таблица 5 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ за 2013 – 2017 годы

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	В среднем по РТ за 2017 год
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс.руб.	92959,0	99676,5	107563,5	114248,5	116150,0	265228,0
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	5918	5918	5918	5918	5918	6290
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	143	143	139	134	134	98
Фондооснащенность, тыс.руб. на 100 га сельхозугодий	1570,8	1684,3	1817,6	1930,5	1962,7	4216,7
Фондовооруженность, тыс.руб. на 1 работника	650,1	697,0	773,8	852,6	866,8	2706,4

По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год рассматриваемые в таблице 2.3 показатели ниже, так фондооснащенность Колхоза «Алга» ниже на 53,5 %, фондовооруженность труда на 68,0 %. Следовательно, Колхоз «Алга» имеет низкие показатели фондообеспеченности.

Уровень развития материально-технической базы сельского хозяйства во многом зависит от состояния обеспеченности сельскохозяйственных предприятий энергетическими ресурсами и техникой. Обеспеченность сельского хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности. Рассмотрим показатели обеспеченности изучаемого предприятия энергоресурсами (таблица 6).

Из таблицы 6 видно, что в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ показатели энергооснащенности и энерговооруженности труда имеют тенденцию увеличения. В 2017 году по сравнению с 2013 годом произошло увеличение указанных показателей соответственно на 6,9 % и на 14,1 %

Таблица 6 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ за 2013 – 2017 годы

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	В среднем по РТ за 2017 г.
Сумма энергетических мощностей, л.с.	7620	7823	7910	8010	8150	6477
Площадь пашни, га	5504	5504	5504	5504	5504	5508
Число среднегодовых работников, чел.	143	143	139	134	134	98
Энергооснащенность, л.с. в расчете на 100 га пашни	138,5	142,1	143,7	145,5	148,1	117,6
Энерговооруженность, л.с. в расчете на 1 работника	53,3	54,7	56,9	59,8	60,8	66,1

Увеличение рассматриваемых показателей произошло за счет увеличения суммы энергетических мощностей на 6,9 %, уменьшения числа среднегодовых работников на 6,3%. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год энергооснащенность в Колхозе «Алга» выше в 0,3 раза, а энерговооруженность труда ниже в 0,1 раза. Следовательно, изучаемая организация имеет более высокие показатели по энергооснащенности.

Среди всех факторов, участвующих в сельскохозяйственном производстве особая роль принадлежит труду. Рациональное использование трудовых ресурсов обеспечивает повышение уровня производства сельскохозяйственной продукции и его экономической эффективности. Для определения годового запаса труда и уровня его использования в Колхозе «Алга» рассчитаем показатели таблицы 7.

Данные таблицы 7 показывают, что годовой запас труда с 2013 по 2014 годы остается неизменным. Это связано с тем, что среднегодовое число работников не меняется. И все же, начиная с 2015 года, мы видим уменьшение данного показателя на 3,8 %. Таблица 7 также показывает, что уровень

использования запаса труда в Колхозе «Алга» за рассматриваемый период варьирует. Так наибольший уровень составил в 2014 году – 116,3 %, что по сравнению с 2013 годом выше на 7,4 пункта.

Таблица 7 – Годовой запас труда и уровень его использования в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ за 2013 – 2017 годы

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	В среднем по РТ за 2016 год
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	143	143	139	134	134	106
Годовой запас труда, тыс. чел.-час.	270	270	263	253	253	192,4
Фактически отработано, тыс. чел.-час.	294	314	294	280	280	213
Уровень использования запаса труда, %	108,9	116,3	111,8	110,7	110,7	110,7

С 2015 года прослеживается тенденция снижения уровня использования запаса труда. В 2015 году составил 111,8 %, в 2016-2017 годах – 110,7 %, что по сравнению с 2014 годом ниже на 4,5 и 5,6 пункта соответственно. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год годовой запас труда Колхоза «Алга» выше на 31,5 %, а уровень использования запаса труда равен.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельскохозяйственных предприятиях применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов сельскохозяйственного производства – земли, основных производственных фондов, трудовых ресурсов и производственных затрат. Расчет показателей экономической эффективности сельскохозяйственного производства в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ показан в таблице 8.

Из таблицы 8 видно, что в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ уровень использования земли увеличился на 9,5 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год стоимость валовой продукции в

расчете на 100 га соизмеримой пашни в хозяйстве ниже в 6 раза. За рассматриваемый период экономическая эффективность использования земли увеличилась на 29,6%. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год сумма валового дохода в расчете на 100 га соизмеримой пашни в Колхозе «Алга» ниже в 2 раза.

Таблица 8 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ за 2013 – 2017 годы

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	В среднем по РТ за 2017 год
Стоимость валовой продукции в расчете на:						
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	46,2	50,3	43,3	47,8	50,6	301,7
1 среднегодового работника, тыс. руб.	18,1	19,7	17,5	20,0	21,2	49,3
100 рублей основных производственных фондов, руб.	2,8	2,8	2,3	2,4	2,4	1,8
100 рублей издержек производства, руб.	2,0	1,8	1,7	1,6	1,7	2,5
Сумма валового дохода в расчете на:						
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	846,5	957,3	854,5	1040,7	1097,3	2186,7
1 среднегодового работника, тыс. руб.	332,3	375,7	345,1	435,9	459,7	357,0
100 рублей основных производственных фондов, руб.	51,1	53,9	44,6	51,1	53,0	13,3
100 рублей издержек производства, руб.	37,0	35,1	33,4	35,9	37,6	17,9
Сумма прибыли (убытка) в расчете на:						
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	300,3	345,1	235,3	368,6	420,4	746,2
1 среднегодового работника, тыс. руб.	117,9	135,5	95,0	154,4	176,1	121,8
100 рублей основных производственных фондов, руб.	18,1	19,4	12,3	18,1	20,3	4,5
100 рублей издержек производства, руб.	13,1	12,7	9,2	12,7	14,4	6,1
Уровень рентабельности (убыточности), %	21,5	21,5	14,5	23,0	24,3	9,7

Производительность труда в изучаемой организации колеблется по годам, так в 2017 году по сравнению с 2013 годом она увеличилась в 1,2 раза. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год стоимость

валовой продукции в расчете на 1 среднегодового работника в хозяйстве ниже в 2,3 раза. Производство валового дохода в расчете на одного работника в 2017 году по сравнению с 2013 годом увеличилось в 1,4 раза. По сравнению со среднереспубликанскими данными сумма валового дохода в расчете на одного работника в хозяйстве выше в 1,3 раза. Эффективность использования основных производственных фондов с 2013 года по 2017 год варьирует, в 2017 году по сравнению с 2013 годом данный показатель уменьшился на 14,3 %.

Финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности. В условиях рыночной экономики прибыль является важнейшим показателем эффективности работы предприятия, источником его жизнедеятельности. Рост прибыли создает финансовую основу для осуществления расширенного воспроизводства предприятия и удовлетворения социальных и материальных потребностей учредителей и работников. Ориентация предприятий на получение прибыли является неременным условием для их успешной предпринимательской деятельности, критерием выбора оптимальных направлений и методов этой деятельности. Как видно из таблицы 8 Колхоз «Алга» является прибыльным хозяйством.

Анализируя показатель «уровень рентабельности (убыточности)», можно сказать, что он варьирует. В 2017 году по сравнению с 2013 годом уровень рентабельности увеличился на 2,8 пункта. В сравнении со средними данными по РТ за 2017 год уровень рентабельности в Колхозе «Алга» выше на 14,6 пункта.

Уровень рентабельности в 2017 году показывает, что на 100 руб. полной себестоимости приходится 24,3 руб. прибыли.

2.2. Анализ финансового состояния

Для того чтобы знать возможности предприятия развивать свою деятельность необходимо проводить анализ его финансового состояния. Финансовое состояние предприятия зависит от результатов его производственной, коммерческой и финансовой деятельности.

Финансовое состояние предприятия характеризуют показатели ликвидности и финансовой устойчивости.

Проведем анализ ликвидности бухгалтерского баланса. Задача анализа ликвидности бухгалтерского баланса возникает в связи с необходимостью дать оценку платежеспособности предприятия, т.е. ее способности своевременно и полностью рассчитаться по всем своим обязательствам. Анализ ликвидности баланса Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ представлен в таблице 9.

Таблица 9 – Анализ ликвидности баланса в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ за 2016-2017 годы, тыс.руб.

АКТИВ	2016 г.	2017 г.	ПАССИВ	2016 г.	2017 г.	Платежный излишек (недостача)	
						2016 г.	2017 г.
Наиболее ликвидные активы (А1)	197	363	Наиболее срочные обязательства (П1)	10472	13244	-10275	12881
Быстро реализуемые активы (А2)	2640	717	Краткосрочные пассивы (П2)	0	15000	2640	-14283
Медленно реализуемые активы (А3)	99115	98872	Долгосрочные пассивы (П3)	43502	35036	55613	63836
Трудно реализуемые активы (А4)	229433	263094	Постоянные пассивы (П4)	277411	299766	-47978	-36672
Баланс	331385	363046	Баланс	331385	363046	X	X

Из таблицы 9 видно, что платсжный недостаток имсст мссто по наиболсс ликвидныс активам на начало года, который к концу года персшел в платсжный излишск; платсжный недостаток по быстро рсализуемым активам имсст мссто

на конец года; по труднореализуемым активам платёжный недостаток имеет место и на начало и на конец года, он уменьшился на 11306 тыс.руб. По медленно реализуемым активам наблюдается платёжный излишек, который увеличился на 8223 тыс.руб.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеет место следующее соотношение активов и пассивов баланса (таблица 10).

Невыполнение одного из приведённых в таблице 10 соотношений говорит о том, что бухгалтерский баланс является ликвидным лишь на 75 %, двух – на 50 %, трёх – на 25 %, всех – на 0 % (т.е. абсолютно неликвидным).

Таблица 10 – Соотношение активов и пассивов баланса за 2016-2017 годы

Абсолютно ликвидный баланс	Соотношение активов и пассивов баланса Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ	
	2016 г.	2017 г.
$A1 \geq П1$	197 < 10472 Условие не выполняется	363 < 13244 Условие не выполняется
$A2 \geq П2$	2640 > 0 Условие выполняется	717 < 15000 Условие не выполняется
$A3 \geq П3$	99115 > 43502 Условие выполняется	98872 > 35036 Условие выполняется
$A4 \leq П4$	229433 < 277411 Условие выполняется	263094 < 299766 Условие выполняется

Проведя анализ ликвидности бухгалтерского баланса можно сделать вывод о том, что баланс не является абсолютно ликвидным, так как на начало и конец 2017 года не выполняется первое условие, то есть наблюдается нехватка наиболее мобильных средств, что свидетельствует о низкой платежеспособности Колхоза «Алга» Алексеевского района. Также в конце 2017 года не выполняется второе условие. Таким образом, бухгалтерский баланс является ликвидным на 50 %.

Анализ ликвидности баланса исследует не только текущее состояние расчетов, но и их перспективы. Сопоставив ликвидные средства и обязательства можно выяснить текущую и перспективную ликвидность. Текущая ликвидность (свидетельствует о платежеспособности

(неплатежеспособности)) в ближайшее к моменту проведения анализа времени. Перспективная ликвидность – это прогноз платежеспособности на основе сравнения будущих поступлений и платежей. Рассмотрим эти показатели в таблице 11.

Таблица 11 – Текущая и перспективная ликвидность Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ за 2016-2017 годы, тыс.руб.

Показатели	2016 г.	2017 г.	Изменения (+; -) за период
Текущая ликвидность (Тл)	-7635	-27164	-19529
Перспективная ликвидность (Пл)	55613	63836	8223

Из таблицы 11 видно, что как на начало периода, так и на конец периода Колхоз «Алга» Алексеевского района РТ не платежеспособна. Значение показателя увеличилось на конец года на 19529 тыс.руб. Платежной недостаток составляет 27164 тыс. руб. Значения перспективной ликвидности, которые являются прогнозом платежеспособности на основании будущих поступлений и платежей, свидетельствуют о положительном прогнозе платежеспособности, значение показателя к концу года увеличилось на 8223 тыс. руб.

Для анализа платежеспособности в Колхозе «Алга» рассчитываются следующие финансовые коэффициенты платежеспособности: коэффициент платежеспособности, коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент критической оценки, коэффициент текущей ликвидности, коэффициент маневренности функционирующего капитала, доля оборотных средств в активах, коэффициент обеспеченности собственными средствами (таблица 12).

Таблица 12 – Финансовые коэффициенты платежеспособности Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ за 2016-2017 годы

Показатели	Нормальные ограничения	2016 г.	2017 г.	Изменения за отчетный период
Коэффициент платежеспособности	$L_1 \geq 1$	1,33	0,97	-0,36
Коэффициент абсолютной	$0,2 \leq L_2 \leq 0,5$	0,02	0,01	-0,01

ликвидности				
Коэффициент критической оценки	$0,7 \leq L_3 \leq 0,8$	0,27	0,04	-0,23
Коэффициент текущей ликвидности	$1,5 \leq L_4 \leq 2$	9,74	3,54	-6,2
Коэффициент маневренности функционирующего капитала	$L_5 \rightarrow$	1,08	1,38	0,3
Доля оборотных средств в активах	$L_6 \geq 0,5$	0,31	0,28	-0,03
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	$L_7 \geq 0,1$	0,47	0,37	-0,1

По данным таблицы 12 видно, что общий показатель платежеспособности (L1) применяется для комплексной оценки платежеспособности. В Колхозе «Алга» значение данного коэффициента на конец 2017 года ниже нормы, что свидетельствует о неплатежеспособности Колхоза. Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, что предприятие имеет недостаток наиболее ликвидных активов для быстрого расчета по текущим обязательствам. В Колхозе «Алга» показатель критической оценки (L3) не входит в рамки ограничения, что свидетельствует о недостаточности собственных средств организации для погашения текущих обязательств, если положение станет действительно критическим. В Колхозе «Алга» значение коэффициента текущей ликвидности выше нормативного значения, что свидетельствует о неэффективной структуре активов. Коэффициент маневренности собственного капитала (L5) на конец 2017 года увеличился на 0,3 пункта. Коэффициент доли оборотных средств (L6) в активах зависит от отраслевой принадлежности организации. В Колхозе он ниже нормативного значения. Коэффициент обеспеченности собственными средствами (L7) в Колхозе «Алга», не смотря на уменьшение на конец периода, соответствует нормативному значению.

Показатели финансовой устойчивости дополняют показатели ликвидности. Если ликвидность недостаточна, но финансовая устойчивость не потеряна, то предприятие имеет шанс не стать банкротом.

Проанализируем финансовую устойчивость Колхоза «Алга» Алексеевского района с помощью абсолютных показателей (таблица 13).

Из таблицы 13 видно, что в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ собственные оборотные средства уменьшились на 11306 тыс.руб.; собственные и долгосрочные заемные источники формирования запасов и затрат также уменьшились на 19772 тыс.руб., общая величина основных источников формирования запасов и затрат также уменьшилась на 4772 тыс.руб. В Колхозе «Алга» недостаток собственных оборотных средств увеличился на 11063 тыс.руб.; недостаток собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат в конце года перешел в излишек, он увеличился на 203123 тыс.руб.; недостаток общей величины источников формирования запасов и затрат на конец года уменьшился на 4529 тыс.руб.

Таблица 13 – Абсолютные показатели финансовой устойчивости Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ за 2016-2017 годы, тыс. руб.

Показатели	2016 г.	2017 г.	Изменения (+/-) за отчетный период
Источники формирования собственных и оборотных средств (капитал и резервы)	193249	215604	22355
Внеоборотные активы	229434	263095	33661
Наличие собственных оборотных средств	-36185	-47491	-11306
Долгосрочные обязательства (кредиты и займы)	43502	35036	-8466
Наличие собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	7317	-12455	-19772
Краткосрочные обязательства (кредиты и займы)	-	15000	15000
Общая величина основных источников формирования запасов и затрат	7317	2545	-4772
Общая величина запасов	99114	98871	-243
Излишек (+), недостаток (-) собственных оборотных средств	-135299	-146362	-11063
Излишек (+), недостаток (-) собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	-91797	111326	203123
Излишек (+), недостаток (-) общей величины источников формирования запасов и затрат	-91797	-96326	-4529

Исходя из таблицы 13 можно сказать, что Колхоз «Алга» в 2016 году имел кризисное финансовое состояние, в 2017 году ситуация улучшилась и изучаемый Колхоз имеет неустойчивое финансовое состояние.

2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Бухгалтерский учет в Колхозе «Алга» осуществляется бухгалтерией, являющейся самостоятельным структурным подразделением данной организации. Бухгалтерия осуществляет учет всех совершенных фактов хозяйственной жизни и систематизирует полученные результаты в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Бухгалтерией осуществляется бухгалтерский и налоговый учеты. На бухгалтерию возложены анализ и обобщение результатов анализа, а также представление председателю Колхоза «Алга» информации, необходимой для принятия управленческих решений, разработки долгосрочных и краткосрочных финансовых планов.

В бухгалтерии Колхоза «Алга» работают пять бухгалтеров: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, на него же возложены обязанности бухгалтера по расчетам, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по растениеводству и механизации, бухгалтер материального стола, на него же возложены обязанности кассира. Для каждого работника бухгалтерии в целях разграничения полномочий работников, определения их прав и обязанностей составлены должностные инструкции. Они составлены главным бухгалтером и утверждены руководителем предприятия. Главным бухгалтером в Колхозе «Алга» является Р.Н. Хайруллин. Он ведет наблюдение за событиями, изучает их сущность и определяет их как экономические явления, составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность, готовит специальные обзоры. Он несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной бухгалтерской отчетности. Главным бухгалтером Р.Н. Хайруллиным разрабатываются правила документооборота, технология обработки учетной информации, ее хранение и списание. Ответственность за организацию бухгалтерского учета в хозяйстве, а также соблюдение законодательства при выполнении фактов хозяйственной жизни несет председатель Колхоза «Алга» - Т.Р. Хамматов. Ответственность за формирование и содержание учетной политики несет руководитель

организации, а не главный бухгалтер. В Колхозе «Алга» формирует учетную политику главный бухгалтер, а председатель лишь ее утверждает. Поправки в ПБУ уточнили порядок формирования организациями своей учетной политики в части выбора способа учета того или иного объекта (п. 7 ПБУ 1/2008). Так, если федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) устанавливает один способ учета по конкретному вопросу, организация должна выбрать и прописать в политике именно его. Если ФСБУ устанавливает несколько возможных способов, то организация вправе выбрать любой способ, который обеспечит более точный и правильный учет объектов. При этом на практике возможны ситуации, при которых ФСБУ вообще не содержат допустимых способов учета по конкретному вопросу. В этих случаях Минфин рекомендует руководствоваться правилами, закрепленными в пункте 7.1 ПБУ 1/2008. В нем сказано, что при отсутствии в ФСБУ способа учета организация сама должна его разработать и закрепить в своей учетной политике. Для этого в ПБУ была введена последовательность использования различных источников для разработки подобных методов учета: международные стандарты бухгалтерской отчетности; ФСБУ по схожим вопросам; рекомендации в области бухгалтерского учета. Таким образом, организации, самостоятельно разрабатывающие методы и способы учета, в первую очередь должны будут руководствоваться МСФО. Если МСФО не содержат необходимых способов ведения бухгалтерского учета, то организация должна ориентироваться на положения ФСБУ по аналогичным и связанным вопросам. Если ФСБУ не регулируют спорные вопросы, то конкретный способ учета может быть разработан на основании рекомендаций в области бухгалтерского учета. Изучаемое предприятие руководствуется действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, утвержденным Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 г. №654. На основе типового плана счетов разработан рабочий план счетов.

Учет в Колхозе «Алга» ведется по мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета. В бухгалтерии на основе первичных документов составляют мемориальные ордера (приложение К), в которых указывают: месяц, год, основание (ссылка на документы или содержание записи), дебет, кредит счетов (корреспонденция счетов), сумма. К мемориальному ордеру прилагаются первичные документы, на основании которых он составляется. Мемориальные ордера используются для записи операций в Главной книге (приложение Л).

Проверка правильности аналитического и синтетического учета производится путем составления оборотной ведомости по счетам аналитического учета и сверки их итогов с соответствующими суммами оборотной ведомости по синтетическим счетам. Росстат в своем письме от 04.12.2017 N 04-4-04-4/136-СМИ разъяснил, как надо отвечать в органы статистики на запрос аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, если компания не подлежит обязательному аудиту. Напомним, по закону о бухучете (от 06.12.2011 N 402-ФЗ) аудиторское заключение сдается вместе с обязательным экземпляром годовой бухгалтерской отчетности, которая подлежит обязательному аудиту. Росстат в связи с этим отмечает, что если по законодательству бухгалтерская отчетность компании не подлежит обязательному аудиту, то она не обязана давать пояснения. Таким образом, если орган Росстата запросил аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности у такой организации, то в этом случае компания должна предоставить в статистику разъяснения об отсутствии такой обязанности. Ведомство также напоминает, что непредставление аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности, подлежащей обязательному аудиту, грозит административными штрафами. Для должностных лиц размер штрафа составляет от 300 до 500 рублей, для юридических лиц - от 3 000 до 5 000 рублей.

В Колхозе «Алга» для целей обеспечения сохранности и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности организован

внутренний контроль, а также достоверности учетных и отчетных данных. Система внутреннего контроля включает в себя следующие составляющие: соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности; распределение ответственности и полномочий; наличие должностных инструкций для всего персонала организации; соблюдение сроков утверждения учетной политики; соответствие принятых элементов учетной политики требованиям действующего законодательства; наличие ревизионной комиссии. Внутренний контроль в изучаемой организации производится ревизионной комиссией.

В хозяйстве для контроля ведения бухгалтерского учета создана комиссия, которая состоит из трех человек: председатель комиссии, гл. бухгалтер и ответственное лицо за определенный участок учета.

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ СКОТОВОДСТВА НА ПРИМЕРЕ КОЛХОЗА «АЛГА» АЛЕКСЕЕВСКОГО РАЙОНА РТ

В данной главе работы с критических позиций рассмотрим бухгалтерский учет биологических активов скотоводства Колхоза «Алга» Алексеевского района РТ. Прежде чем начнем рассматривать учет и оценку данного объекта учета, еще раз отметим, что в отечественном бухгалтерском учете понятию «долгосрочные биологические активы» скотоводства соответствует продуктивный и племенной скот, а понятию «краткосрочные биологические

активы» соответствуют животные на выращивании и откорме. Как было сказано во второй главе работы продукция скотоводства занимает наибольший удельный вес в структуре товарной продукции (82%) Колхоза «Алга». Исходя из расчетов структуры товарной продукции мы определили, что изучаемый Колхоз имеет скотоводческую специализацию.

3.1. Оценка биологических активов скотоводства

Для обобщения данных о наличии и движении животных на выращивании и откорме бухгалтерский учет в Колхозе «Алга» должен обеспечить их правильную и объективную оценку. От этого зависит достоверность и качество бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В изучаемой организации оценку приплода и прироста животных производят на основе Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [12], а также Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях.

В молочном скотоводстве телят оценивают по плановой себестоимости головы приплода. Плановая себестоимость одной головы приплода телят определяется исходя из суммы затрат на содержание молочных коров и быков-производителей, за минусом фактической стоимости побочной продукции, в пропорции 90 % затрат – на молоко, 10 % – на приплод. В конце года после расчета фактической себестоимости производят доведение плановой себестоимости до фактической.

Животные на выращивании и откорме приобретенные со стороны отражают по фактической себестоимости приобретения. При этом фактическую себестоимость определяют исходя из фактических затрат на приобретение (договорная стоимость животных, транспортно-заготовительные и другие расходы).

По мере роста и увеличения массы животных увеличивается их стоимость. Прирост, или привес живой массы является продукцией выращивания и откорма скота. Его стоимость определяется месячными затратами по содержанию соответствующих групп животных.

Падших и вынужденно забитых животных, мясо которых не было использовано в пищу, оценивают по себестоимости живой массы на начало года с прибавлением плановой себестоимости 1 ц привеса, определенного до момента падежа или вынужденного забоя животных.

Для определения прироста живой массы по каждому материально-ответственному лицу заведующий фермой колхоза составляет расчет определения прироста живой массы (форма №СП-44).

В течение года все факты хозяйственной жизни по привесу отражают в учете по плановой себестоимости 1 ц прироста живой массы, за исключением приобретения молодняка на стороне. В конце года плановую себестоимость приплода и привеса доводят до фактической. Для этого составляют ведомость на закрытие счетов бухгалтерского учета. На ее основании выявленные отклонения по приросту живой массы с кредита счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» списывают в дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме».

Бухгалтер Колхоза «Алга» также исчисляет фактическую себестоимость живой массы для того чтобы оценить выбывающее поголовье молодняка крупного рогатого скота и взрослого скота на откорме (продажа, перевод в другие возрастные группы, падеж по вине работников животноводства, в результате стихийных бедствий и т.д.). Это вызвано тем, что на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» поступающее в течение года поголовье учитывается в разной оценке: приплод – по плановой себестоимости одной головы независимо от живой массы; купленные животные – по цене приобретения; скот, находящийся на откорме с прошлого года, – по балансовой стоимости, т.е. по фактической себестоимости прошлого года.

Необходимо отметить, что в 2018 году правила проведения аудиторских проверок бухгалтерской отчетности изменились. При проведении аудита за 2017 год проверяющие будут руководствоваться международными стандартами аудита (МСА). Напомним, что еще в 2017 году проведение аудита бухгалтерской отчетности осуществлялось в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными Правительством РФ, и федеральными стандартами аудиторской деятельности, утвержденными Минфином. Эти документы утратили силу с 1 января 2018 года и при аудите отчетности за 2017 год применяться не могут. Требования международных стандартов повлияют не только на аудиторов и аудиторские процедуры, но и на проверяемых налогоплательщиков. Последним придется предоставлять больший объем информации для анализа своей деятельности в соответствии с новыми требованиями. А в связи с раскрытием большего количества информации в аудиторском заключении и степень конфиденциальности результатов аудита значительно снизится. При этом налогоплательщики все так же должны руководствоваться родными ПБУ, в редких случаях вспоминая о международных стандартах (при отсутствии конкретных способов ведения бухучета в ПБУ – например, в связи с участием организации в негосударственных пенсионных программах) и учитывая требования МСФО (при составлении отчетности в соответствии с ними). В соответствии с положениями Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008г. МСА обязательны для применения: аудиторскими организациями и аудиторами (п.1 ст.7 закона 307-ФЗ), аудируемыми и иными лицами, заключившими договор оказания аудиторских услуг (п.2 ст.14 закона 307-ФЗ).

Приказом Минфина №192н от 24.10.2016г. введены в действие 30 международных стандартов аудита (МСА), а приказом Минфина от №207н от 09.11.2016г. - еще 18. Этими же приказами Минфин установил, что МСА вступают в силу на территории РФ со дня их официального опубликования и применяются начиная с года, следующего за годом, в котором вступили в силу,

то есть – с 1 января 2017 года. При этом применяются МСА для проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной за любые отчетные периоды. Так же приказами №192н и №207н установлено, что в 2017 году в случае, если договор на проведение аудита бухгалтерской отчетности организации был заключен до 1 января 2017 года, аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе проводить аудит, в том числе - составлять аудиторское заключение, в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, действовавшими до вступления в силу МСА. Применение международных стандартов должно способствовать тому, что аудиторские заключения будут содержать в себе большее количество информации о состоянии бизнеса аудируемого лица. В соответствии с международными стандартами при аудите бухгалтерской отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также в иных случаях по решению аудитора в аудиторское заключение включается отдельный раздел «Ключевые вопросы аудита». В этом разделе пользователям бухгалтерской отчетности представляется дополнительная информация, необходимая для понимания вопросов, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита бухгалтерской отчетности.

Недостатком такой оценки является то, что животные разной продуктивности и разного возраста оцениваются единообразно. Достоинством оценки по себестоимости является ее точность и документальное подтверждение, но она не дает объективной информации о стоимости животных на текущую отчетную дату.

Следовательно, имеется новая самостоятельная группа активов сельскохозяйственных экономических субъектов по биологическому признаку - «Биологические активы», состоящая из внеоборотных и оборотных биологических средств (долгосрочных и краткосрочных), имеющих различное экономическое содержание и назначение в жизненном цикле сельскохозяйственных экономических субъектов.

3.2 Первичный учет

Бухгалтерский учет в исследуемой организации начинается с первичных документов. Поэтому на первом этапе нашего исследования проведем анализ имеющихся форм первичных документов, которые используются для отражения информации о биологических активах скотоводства, затратах.

В соответствии с действующим порядком ведения бухгалтерского учета все факты хозяйственной деятельности, выполняемые организацией, должны быть оформлены оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Формы первичной документации для учета активов, как внеоборотных, так и оборотных и краткие указания по их заполнению были утверждены Государственным комитетом Российской Федерации по статистике и рекомендованы в виде унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств. Однако с 1 января 2013 г. формы первичных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению (информация Минфина России № ПЗ-10/2012). В то же время запрета на использование унифицированных форм ФЗ «О бухгалтерском учете» не содержит, поэтому указанные формы по-прежнему можно применять, утвердив их приказом руководителя организации. Если предприятие внесло изменение в унифицированные формы, такие документы считаются самостоятельно разработанными, их также необходимо утвердить приказом руководителя предприятия. Колхоз «Алга» использует унифицированные формы первичных документов.

Полученный приплод КРС приходят на основании акта на оприходование приплода животных (форма №СП-39). Акт составляют в 2 экземплярах заведующий фермой с участием зоотехника и ветеринарного врача в день получения приплода.

При переводе животных из одной учетной группы в другую (включая и перевод в основное стадо) составляют акт на перевод животных (форма №СП-

47) (приложение Б). В данном первичном документе отражают из какой группы в какую переводятся животные, количество голов, массу, стоимость. Составляют акт в 2 экземплярах зав.фермой, зоотехник в присутствии лица, за которым были закреплены животные.

Взрослый скот, купленный у поставщиков, принимают на учет на основании счета-фактуры поставщика, племенного свидетельства и акта о приеме-передаче объекта основных средств(кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1).

Для определения фактического веса животных применяют ведомость взвешивания животных (форма №СП-43). Взвешивание скота производят в двадцатых числах каждого месяца. Определив живую массу животных на конец отчетного месяца сплошным или выборочным взвешиванием, находят полученный за этот период времени прирост живой массы.

Зав.фермой расчет полученного прироста живой массы производит в расчете определения прироста живой массы (форма №СП-44).

При забое, падеже, вынужденной прирезки и ликвидации скота по разным причинам в день выбытия животного составляют акт на выбытие животных и птицы (форма №СП-54). В данном первичном документе приводят характеристику выбывшего животного и указывали причину выбытия. Акт составляют в 2 экземплярах заведующий фермой, зоотехник, ветеринарный врач и лицо, за которым было закреплено выбывшее животное.

Во всех случаях продажи животных выписывают товарно-транспортную накладную (животные) (форма №СП-32). Вместе с товарно-транспортной накладной на отправку животных заполняют ветеринарное свидетельство.

В конце каждого месяца зав.фермой составляет отчет о движении скота и птицы на ферме (форма №СП-51) (приложение Г) в двух экземплярах. Отчет сдают в бухгалтерию и используют для отражения движения животных в регистрах бухгалтерского учета и для начисления оплаты работникам.

Для начисления заработной труда работникам животноводства в хозяйстве применяют расчет начисления оплаты труда работникам

животноводства (форма №413-АПК). Заведующий фермой в расчете начисления оплаты труда отражает: фамилии работников, отработанное время, объем выполненных работ и сумму начисленной оплаты труда. Итоговые данные из этого документа по каждому работнику переносят в расчетно-платежную ведомость.

Учет расхода кормов на ферме ведут в ведомости учета расхода кормов (форма №СП-20). На основании ведомости производится выдача кормов и списание их в расход. Ведомость выписывается бухгалтерией на основании рационов кормления, составленных зоотехником. Она составляется в двух экземплярах, один из которых передают заведующему складом, а второй – бригадиру. Основными документами по первичному учету расхода нефтепродуктов являются путевые и учетные листы. В них записывают количество топлива, израсходованного фактически на выполненный объем работы. Необходимо отметить, что расход топлива по норме в указанных документах не проставляют. На основании этих данных можно было определять перерасход или экономию топлива.

Выполненные работы и оказанные услуги собственными вспомогательными производствами для основного производства отражают на основании бухгалтерских справок. Выполненные работы и оказанные услуги сторонними организациями для растениеводства и животноводства отражают на основании счетов-фактур.

В Колхозе «Алга» для учета выхода продукции животноводства применяют документы: журналы учета надоя молока (форма №СП-21), акты на оприходование приплода (форма №СП-39), ведомости взвешивания животных (форма №СП-43), расчеты определения привеса (форма №СП-44) и др.

В таблице 13 мы рассмотрели, подходят ли используемые формы унифицированных первичных документов для учета движения биологических активов скотоводства.

Таблица 13– Обзор первичных документов по учету биологических активов скотоводства в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ

Номер формы	Наименование формы	Подходит для отражения биологических активов скотоводства	Подходит для отражения готовой продукции
СП-14	Дневник поступления сельскохозяйственной продукции	-	+
СП-21	Журнал учета надоя молока	-	-
СП-22	Журнал учета приемки (закупки) молока от граждан	-	+
СП-23	Ведомость учета движения молока	-	-
СП-24	Акт настрига и приема шерсти	-	-
СП-27	Ведомость переработки молока и молочных продуктов	-	-
СП-28	Отчет о переработке продукции	-	-
СП-39	Акт на <u>оприходование</u> приплода животных	+	-
СП-40	Приемно-расчетная ведомость на животных, принятых от населения	+	-
СП-43	Ведомость взвешивания животных	+	-
СП-44	Расчет определения прироста живой массы	+	-
СП-45	Акт снятия скота (с откорма, нагула, <u>доращивания</u>)	+	-
СП-47	Акт на перевод животных	+	-
СП-48	Учетный лист движения животных и расхода кормов	+	-
СП-49	Путевой журнал следования скота, отправленного по железной дороге	+	-
СП-50	Книжка чабана, гуртоправа, табунщика и другие	+	-
СП-51	Отчет о движении скота и птицы на ферме	+	-
СП-52	Карточка учета движения молодняка птицы	+	-
СП-53	Карточка учета движения взрослой птицы	+	-
СП-54	Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж)	+	-
СП-55	Учетный лист убоя и падежа животных	-	+
СП-56	Производственный отчет о переработке птицы и выходе продукции	-	+

Из таблицы 13 видно, что имеющиеся формы первичных документов в принципе подходят для учета биологических активов скотоводства, но для полноценного применения МСФО 41 «Сельское хозяйство», существует необходимость в разработке новых форм или в модификации имеющихся. Тем более, что закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» позволяет разрабатывать собственные формы первичных документов. Разработанные формы первичных документов необходимо указать в учетной политике организации.

Основным недостатком существующей отечественной системы бухгалтерского учета является отсутствие возможности отражать справедливую стоимость в первичных документах. Поэтому необходимо разработать новые формы первичных документов, модифицировать существующие формы

бухгалтерской (финансовой) отчетности. Все это позволит более достоверно и точно отражать данные о справедливой стоимости биологических активов. Пути совершенствования учета и оценки биологических активов скотоводства подробно рассмотрим в разделе 3.5 работы.

3.3. Синтетический и аналитический учет

В изучаемом Колхозе на конец 2017 года скот крупный рогатый молочный, всего составляет 2 379 голов, балансовой стоимостью 89 254 тыс.руб.. Из них основное стадо 568 голов, балансовой стоимостью 26 036 тыс.руб.; животные на выращивании и откорме 1 811 голов, балансовой стоимостью 63 218 тыс.руб.

Биологические активы состоят из внеоборотных (инвестиционных) и оборотных (операционных) средств.

Взрослый продуктивный и рабочий скот, имеющийся в Колхозе «Алга» относится к внеоборотным биологическим активам.

В бухгалтерском учете изучаемой организации эти виды внеоборотных активов учитываются на счете 01 «Основные средства» в оценке по первоначальной (фактической) или восстановительной (переоцененной) стоимости.

В отчетном бухгалтерском балансе эти виды биологических активов отражают по остаточной стоимости (по первоначальной (восстановительной) стоимости за вычетом исчисленной амортизации), а в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (в табличной форме) их наличие и движение показываются в оценке по первоначальной (восстановительной) стоимости и начисленной амортизации, что характеризует уровень износа этого актива.

Молодняк продуктивных животных и животные, находящиеся на откорме относятся к оборотным биологическим активам. К этой группе также относятся

сельскохозяйственные растения в процессе биотрансформации, аграрная продукция (семена, корма для животных, готовая товарная продукция собственного производства, продукты забоя животных и другие виды материально-производственных запасов).

В бухгалтерском учете Колхоза «Алга» эти виды биологических активов учитываются соответственно на счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 43 «Готовая продукция» в оценке по фактической себестоимости.

В отчетном балансе эти виды материально-производственных запасов отражают по фактической или рыночной стоимости. Кроме того, информацию о наличии и движении материально-производственных запасов дополнительно раскрывают в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (в табличной форме) с их оценкой по фактической себестоимости и данными о наличии созданного для них за счет прочего дохода резерва под снижение стоимости материальных ценностей, учитываемого на балансовом пассивном счете 14 (по отдельным видам ценностей, фактическая себестоимость которых превышает рыночную цену).

В бухгалтерском учете создание инвестиционных биологических активов: приобретение, приобретение и перевод молодняка животных собственного выращивания в основное стадо (в состав основных средств) отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в оценке по стоимости фактических затрат, которые в отчетном бухгалтерском балансе целесообразно отражать в составе прочих внеоборотных активов.

Для учета затрат, связанных с выращиванием сельскохозяйственных животных и получением продукции, в Колхозе «Алга» используют субсчет 2 «Животноводство» счета 20 «Основное производство».

Для учета продаж оборотных биологических активов и сельскохозяйственной продукции (их первоначальной (фактической) стоимости, управленческих и коммерческих расходов, связанных с продажей биологических активов и их продукции, выручки от продажи) используют счет

90 «Продажи». По дебету этого счета учитывают первоначальную стоимость продаж и другие затраты, связанные с продажей (управленческие, коммерческие, налог на добавленную стоимость (НДС) и др.), а по кредиту – выручку.

Продажу внеоборотных биологических активов отражают с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По этим основаниям в отчете о финансовых результатах доходы и расходы на продажу оборотных биологических активов отражают в составе выручки и себестоимости по текущей (операционной) деятельности, а доходы и расходы по выбытию внеоборотных биологических активов – в составе прочих доходов и расходов (инвестиционная деятельность).

Изложенное дает основание считать, что российская методика группировки активов животноводства для целей бухгалтерского учета и отчетности в большей степени соответствует экономическому содержанию и назначению активов в процессе хозяйственной деятельности, а также отечественной практике экономического анализа использования внеоборотных и оборотных активов, чем биологическая форма, предложенная МСФО (IAS)41.

В современных условиях бухгалтерский учет затрат и выхода продукции должен достаточно гибко воспринимать организационные и технологические особенности, а также уровень специализации данной организации и особенности управления процессами биотрансформации биологических активов по стратегии развития данной отрасли.

В Колхозе «Алга» затраты на производство продукции группируются по элементам и статьям.

Затраты по производству сельскохозяйственной продукции, в бухгалтерском учете рекомендуется группировать по статьям, представленным в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [12]. Так, в Колхозе «Алга» учет затрат на

производство продукции животноводства ведут в Книге учета затрат и выхода продукции по животноводству (приложение Е) по следующим статьям затрат:

1. Заработная плата с начислениями.
2. Корма.
3. Горючее и смазочные материалы.
4. Автотранспорт.
5. Транспортные работы тракторов.
6. Амортизация.
7. Прочие затраты.

По статье «Заработная плата с начислениями» учитывается начисленная основная и дополнительная заработная плата различным работникам животноводства и другие выплаты. По этой же статье учитывают страховые взносы, зачисляемые в Фонд социального страхования РФ, Пенсионный фонд РФ и Фонды обязательного медицинского страхования РФ.

В статью «Корма» включают стоимость израсходованных кормов. Корма собственного производства текущего года отражают по данной статье – по плановой себестоимости; перешедших с прошлого года – по фактической себестоимости; покупные корма – по ценам приобретения с прибавлением всех расходов на доставку.

По статье «ГСМ» учитывают расход горюче-смазочных материалов на работу машинно-тракторного парка, комбайнов, различных агрегатов по соответствующей культуре, либо работам в незавершенном производстве. Расход нефтепродуктов на переезды с одного участка на другой также относят на данную статью.

По статьям «Автотранспорт» и «Транспортные работы тракторов» отражают оказанные услуги животноводству своими вспомогательными производствами и сторонними организациями. Услуги своих вспомогательных производств отражают по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической. Услуги сторонних организаций включают в состав затрат животноводства по фактическим затратам.

В статью «Амортизация» включают амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, используемых в животноводстве.

На статью «Прочие затраты» относят соответствующую долю общепроизводственных расходов животноводства и общехозяйственных расходов, распределяемых в конце года по объектам учета затрат в животноводстве пропорционально заработной плате производственных работников; стоимость израсходованных биопрепаратов; стоимость подстилки для животных (солома, торф, опилки); затраты на все виды ремонта и технического обслуживания основных средств; стоимость погибшего молодняка и животных на откорме при отсутствии вины материально-ответственных лиц, за исключением случаев гибели поголовья от стихийных бедствий и другие затраты не вошедшие в предыдущие статьи затрат.

Как видно, учет затрат на производство продукции животноводства в Колхозе «Алга» ведут по статьям отличным от типовых статей. На наш взгляд, одним из недостатков является то, что не выделены отдельными позициями такие статьи как: «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Ремонт основных средств», «Потери от падежа животных».

В целях совершенствования аналитического учета затрат на производство предлагаем выделить указанные статьи отдельными позициями. По нашему мнению, это позволит получать более достоверную информацию о затратах на производство с целью эффективного управления производственным процессом.

Необходимо отметить, что начиная с версии 3.0.61.37 в «1С:Бухгалтерии 8» прямые расходы можно распределять без использования плановой себестоимости. Данная возможность доступна, если на счетах прямых затрат используется субконто Продукция. Вариант распределения расходов выбирается в форме учетной политики (раздел Главное - Учетная политика). Если флаг Используется плановая себестоимость выпуска установлен, то в документах Отчет производства за смену или Оказание производственных услуг требуется указывать плановые цены. Прямые расходы, отнесенные на конкретную продукцию, будут учтены в ее себестоимости. Не отнесенные на

конкретную продукцию прямые расходы будут распределяться внутри номенклатурной группы пропорционально плановой себестоимости. Если флаг Используется плановая себестоимость выпуска не установлен, то в документах выпуска готовой продукции и оказания услуг плановые цены указывать не требуется (поля Цена плановая и Сумма плановая в документе отсутствуют). Прямые расходы, отнесенные на конкретную продукцию, будут учтены в ее себестоимости. А расходы, прямые по отношению к номенклатурной группе, будут распределяться пропорционально расходам, прямым по отношению к конкретной продукции. Фактическая себестоимость в любом случае определяется в конце месяца при выполнении регламентной операции по закрытию затратных счетов в составе обработки Закрытие месяца.

Приведем корреспонденцию счетов по учету затрат и выхода продукции скотоводства, составляемую в Колхозе «Алга» Алексеевского района РТ.

Дебет 20 Кредит 70 – на сумму начисленной оплаты труда работникам животноводства;

Дебет 20 Кредит 69 – на сумму страховых взносов в Фонд социального страхования РФ, в Пенсионный фонд РФ, в фонды обязательного медицинского страхования с сумм начисленной оплаты труда работников животноводства;

Дебет 20 Кредит 10 – израсходованы биопрепараты, медикаменты для добавления в корм животным; списаны корма и подстилка, израсходованные для содержания животных; израсходованы нефтепродукты на работу машинно-тракторного парка и стационарных двигателей в основном производстве; списан инвентарь и хозяйственные принадлежности, выданные со склада для нужд основного производства;

Дебет 20 Кредит 02 – начислена амортизация основных средств, непосредственно участвующих в производстве продукции скотоводства;

Дебет 20 Кредит 23 – отражена стоимость услуг вспомогательных производств, выполненных для скотоводства;

Дебет 20 Кредит 60 – на стоимость оказанных услуг, выполненных работ сторонними организациями для скотоводства;

Дебет 20 Кредит 25, 26 – на долю, приходящуюся при распределении накладных расходов на объекты учета затрат скотоводства;

Дебет 20-2 Кредит 94 – отнесена на затраты животноводства стоимость павших животных не по вине работников (кроме стихийных бедствий, эпизоотических болезней).

Дебет 11 Кредит 20-2 – на стоимость полученного приплода, прироста живой массы в течение года по плановой себестоимости с корректировкой по истечении года до фактической;

Дебет 43 Кредит 20 – оприходована готовая продукция животноводства;

Кроме того, по кредиту счета 20 отражают списание в конце года калькуляционных разниц по готовой продукции на счета: 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство», 90 «Продажи» в зависимости от направления использования продукции.

В Колхозе «Алга» аналитический учет затрат на производство и выхода продукции животноводства ведут в Книге учета затрат и выхода продукции по животноводству (приложение Е). Записи в Книгу производят на основании первичных и сводных документов.

В бухгалтерии Колхоза «Алга» затраты на формирование основного стада учитывают на субсчетах: 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» и 08-7 «Приобретение взрослых животных». По дебету этих субсчетов – учитывают затраты, связанные с формированием основного стада; по кредиту – списание затрат при зачислении скота в основное стадо.

При переводе молодняка животных в основное стадо составляются проводки:

Дебет 08-6 Кредит 11 – списан молодняк животных по мере перевода в основное стадо;

Дебет 01-4 Кредит 08-6 – оприходованы животные в составе основного стада.

В конце года после определения фактической себестоимости 1ц прироста живой массы плановые затраты на молодняк, переведенный в течение года в основное стадо, корректируют до фактических затрат.

При приобретении взрослых животных составляются проводки:

Дебет 08-7 Кредит 60 – отражена стоимость приобретенных взрослых животных (на основании счета-фактуры поставщика);

Дебет 19 Кредит 60 – на сумму НДС;

Дебет 08-7 Кредит 10, 70, 69, 71, 23, 76 ... – отражены расходы, связанные с доставкой животных в организацию и другие расходы, связанные с их приобретением;

Дебет 01-4 Кредит 08-7 – оприходованы приобретенные взрослые животные.

Молодняк животных, а также откормочное поголовье животных учитывают на счете 11 «Животные на выращивании и откорме». По счету 11 составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет 11 Кредит 11 – перевели молодняк животных из младшей возрастной группы в старшую группу

Дебет 11-2 Кредит 01-4 – выбраковали молодняк животных из основного стада и поставили на откорм

Дебет 11 Кредит 20-2 – оприходован приплод животных; оприходован прирост живой массы молодняка и животных на откорме;

Дебет 90-2 Кредит 11 – продажа молодняка животных и животных с откорма.

Как видно в Колхозе «Алга» применяют типовые корреспонденции счетов с использованием уже упомянутых унифицированных первичных документов. Данные корреспонденции счетов позволяют отражать затраты по животноводству, наличие и движение биологических активов скотоводства.

Необходимо отметить, что используемые первичные документы не отражают информацию о справедливой стоимости.

Бухгалтерский учет в Колхозе «Алга» не автоматизирован, применяется мемориально-ордерная форма учета. На основе первичных документов составляют мемориальные ордера (приложение К). Далее они используются для записи операций в Главной книге (приложение Л).

3.4. Отражение биологических активов в учетной политике и бухгалтерской (финансовой) отчетности

До настоящего времени имеются проблемы формирования информации о биологических активах скотоводства в первичных документах и как следствие в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Соответственно это касается и плана счетов бухгалтерского учета, в котором не предусмотрены счета для отражения справедливой стоимости. В работе мы не упомянули об учетной политике организации касательно учета и оценки биологических активов скотоводства. Поэтому считаем целесообразным рассмотреть вопросы формирования данного нормативного документа пятого уровня регулирования с целью достоверного учета и оценки.

Необходимо отметить, что порядок формирования экономическими субъектами учетной политики уточнен поправками в положения [ПБУ 1/2008](#), внесенными [Приказом](#) от 28 апреля 2017 г. №69н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [\[5\]](#). В частности, четко сказано, что при выборе способов учета конкретных объектов она должна руководствоваться, прежде всего, федеральными стандартами. Таковыми, как упоминалось ранее, являются все ПБУ, введенные в действие до 01.01.2013.

В случае если организация составляет финансовую отчетность в соответствии с правилами МСФО (консолидированную финансовую отчетность), она при формировании учетной политики вправе руководствоваться федеральными стандартами бухгалтерского учета с учетом требований МСФО. Это предусмотрено новой редакцией [п.7](#) ПБУ 1/2008. Если способ учета, рекомендованный федеральными стандартами, противоречит МСФО, то организация может данный способ не применять. Получается, что приоритет для организаций, составляющих консолидированную финансовую

отчетность, имеют именно требования МСФО. Причем, полагаем, в таком случае организация должна будет обосновать причины, по которым способ, предложенный федеральным стандартом, противоречит МСФО. Эти причины нужно будет отразить в [пояснениях](#) к бухгалтерскому балансу.

Алгоритм формирования учетной политики субъектом (с учетом положений [п. 5](#), [5.1](#), [6](#) и [7](#) ПБУ 1/2008) схематично выглядит следующим образом (рисунок 4).

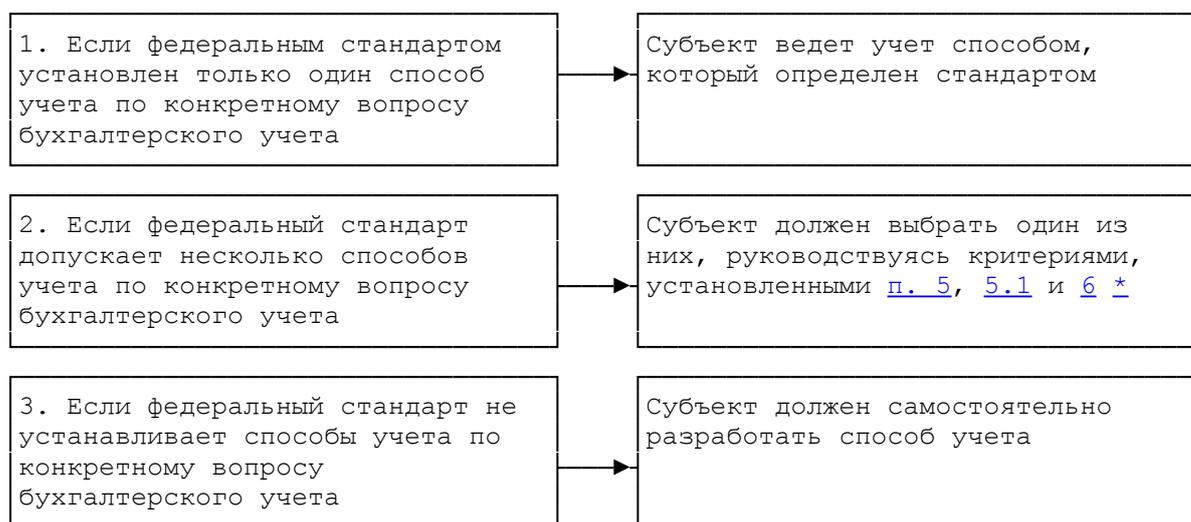


Рис. 4. Новый алгоритм выбора способов бухгалтерского учета

В случае, когда речь идет о формировании в бухгалтерском учете несущественной информации, организация вправе выбирать способ ведения бухгалтерского учета, руководствуясь исключительно требованием рациональности. При этом несущественной признается информация, от наличия, отсутствия или способа отражения которой в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации не зависят экономические решения пользователей этой отчетности.

Оказавшись в нестандартной ситуации (третий случай в вышеприведенной схеме), организация должна самостоятельно разработать способ учета, основываясь на допущениях, приведенных в [п. 5](#) и [6](#) ПБУ 1/2008 [\[5\]](#). Для этого она должна последовательно использовать следующие документы ([п. 7.1](#) ПБУ 1/2008) [\[5\]](#): международные стандарты финансовой отчетности; положения федеральных и (или) отраслевых стандартов бухучета

по аналогичным и (или) связанным вопросам; рекомендации в области бухгалтерского учета.

Поправки в ПБУ уточнили порядок формирования организациями своей учетной политики в части выбора способа учета того или иного объекта (п. 7 ПБУ 1/2008). Так, если федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) устанавливает один способ учета по конкретному вопросу, организация должна выбрать и прописать в политике именно его. Если ФСБУ устанавливает несколько возможных способов, то организация вправе выбрать любой способ, который обеспечит более точный и правильный учет объектов. При этом на практике возможны ситуации, при которых ФСБУ вообще не содержат допустимых способов учета по конкретному вопросу. В этих случаях Минфин рекомендует руководствоваться правилами, закрепленными в пункте 7.1 ПБУ 1/2008. В нем сказано, что при отсутствии в ФСБУ способа учета организация сама должна его разработать и закрепить в своей учетной политике. Для этого в ПБУ была введена последовательность использования различных источников для разработки подобных методов учета: международные стандарты бухгалтерской отчетности; ФСБУ по схожим вопросам; рекомендации в области бухгалтерского учета. Таким образом, организации, самостоятельно разрабатывающие методы и способы учета, в первую очередь должны будут руководствоваться МСФО. Если МСФО не содержат необходимых способов ведения бухгалтерского учета, то организация должна ориентироваться на положения ФСБУ по аналогичным и связанным вопросам. Если ФСБУ не регулируют спорные вопросы, то конкретный способ учета может быть разработан на основании рекомендаций в области бухгалтерского учета.

В исключительных случаях организациям разрешили не применять нормы федеральных стандартов, если их применение приводит к неточностям и ошибкам в учете (п. 7.3 ПБУ 1/2008). Если организация воспользуется данным правом, то в отчетности ей нужно будет отразить: наименование стандарта, устанавливающего способ ведения учета, от применения которого организация отступила; обстоятельства, в результате которых применение общего порядка

приводит к ошибкам и недостоверной информации о финансовом положении организации; содержание примененного организацией альтернативного способа ведения бухгалтерского учета; значения всех показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, которые были изменены в результате отступления от общего порядка. То есть, если организация не сможет вести правильный учет какого-либо объекта по общим правилам стандартов, она сможет отступить от этих правил и применить альтернативные, зафиксировав данный факт в своей учетной политике.

Таким образом, как видно из приказа Минфина России от 28.04.2017 № 69н, поправки в учетную политику для целей бухучета большинство организаций, которые руководствуются привычными ПБУ/ФСБУ, не затрагивают. Главным образом, изменения касаются следующих субъектов: организаций, имеющих дочерние компании; организаций, применяющих МСФО; организаций, сдающих консолидированную отчетность; организаций с объектами, способы учета которых прямо не установлены в ФСБУ и МСФО.

Именно им необходимо скорректировать свою учетную политику с учетом новых требований, издав соответствующий приказ руководства. Другие же организации, учетная политика которых прямо не противоречит обновленной редакции ПБУ 1/2008, могут ничего не менять.

Вся информация из регистров и отчетов Колхоза «Алга» переносится в бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Как и в большинстве случаев, исследуемая организация применяет основные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности: бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах; отчет об изменениях капитала; отчет о движении денежных средств; отчет о целевом использовании средств; пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В процессе подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности происходит формирование информации о результатах деятельности компании в разрезе таких элементов, как 1) активы, 2) капитал, 3) обязательства, 4) доходы, 5) расходы, 6) факты хозяйственной жизни. Информация, раскрывающая

первые пять из перечисленных элементов, носит количественный характер и формируется в системе бухгалтерского учета организации. Эта информация используется составителем бухгалтерской (финансовой) отчетности в качестве базы для анализа, проводимую с целью определения необходимости включения в ее состав необходимых раскрытий. Структура основной количественной информации о результатах деятельности компании в отчетном периоде, как правило, регламентируется учетными стандартами. Поэтому на начальном этапе аналитической обработки информации о результатах деятельности компании используется стандартный порядок. При этом информация об активах, капитале, обязательствах, доходах и расходах, которую планируется включить в бухгалтерскую отчетность, агрегируется с целью оптимизации процесса ее обработки. В современной литературе по финансовому анализу предлагаются различные варианты агрегации информации. Для выбора наиболее приемлемого варианта следует учитывать такие факторы, как: особенности деятельности компании (для организаций, осуществляющих различные виды деятельности, характерны различные состав статей, формирующих базовые показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, и их соотношение); структуру активов, капитала, обязательств, доходов и расходов компании (как правило, не агрегируются статьи, имеющие наиболее высокий удельный вес).

Анализ информации, подготовленной с целью раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности, включает следующие этапы: анализ доходов, расходов и финансового результата деятельности компании; оценка имущественного положения. В свою очередь, оценка имущественного положения включает в себя ряд последовательных этапов; общая оценка имущественного положения; анализ основного капитала; анализ рабочего капитала и заемных источников финансирования. В качестве основы для проведения анализа, как правило, используются результирующие показатели, которые наиболее полно и, вместе с тем, комплексно характеризуют

имущественное положение, результаты хозяйственной деятельности и движение денежных средств организации.

Для заинтересованных нынешних и потенциальных внешних пользователей с прямым или косвенным финансовым интересом информация о биологических активах в процессе биотрансформации (о затратах, сборе урожая сельхозкультур и производстве продукции животноводства; о наличии, потоках движения и продаже продукции растениеводства и животноводства и др.) широко представлена в специализированных формах годовой бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных организаций. Так, в форме бухгалтерский баланс в составе основных средств и материально-производственных запасов приведена информация о наличии взрослых сельскохозяйственных животных основного стада, готовой сельскохозяйственной продукции, животных на выкашивании и откорме и о затратах в незавершенном производстве (в процессе биотрансформации) в растениеводстве и животноводстве. Когда фактическая стоимость отдельных видов этих запасов значительно выше рыночной, в бухгалтерском балансе такие запасы отражаются по текущей рыночной цене или фактической себестоимости (если последняя ниже рыночной оценки). Разница между этими видами оценки запасов корректируется средствами резерва под снижение материальных ценностей (счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»), создаваемого за счет прочих доходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Подробное раскрытие информации о биологических активах и сельскохозяйственной продукции имеется в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (в табличной форме), а также в специализированных отчетах сельскохозяйственных организаций.

В специализированной форме №8-АПК «Затраты на основное производство» приводятся данные о производственных затратах в растениеводстве и животноводстве за два смежных календарных года по экономическим элементам расходов: материальные затраты (корма для

животных, в том числе собственного производства и др.); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств; прочие затраты. Такая информация позволяет судить об объеме и структуре расходов в динамике в целом за календарный год, в том числе в растениеводстве и животноводстве.

В форме №13-АПК «Производство, затраты, себестоимость и реализация продукции животноводства» содержится информация, в которой соответствующие показатели раскрывают информацию по видам, группам животных и животноводческой продукции. В отдельной таблице этой формы приводится информация о наличии и движении животных на выращивании и откорме за отчетный период с указанием количества голов животных, их живой массы и стоимости по направлениям поступления и выбытия.

Информация о наличии взрослых животных и молодняка на выращивании и откорме по биологическим видам и группам и их фактической балансовой стоимости содержится в форме №15-АПК «Наличие животных».

Весьма существенной является информация формы №16-АПК «Баланс продукции». В ней по основным видам сельхозпродукции (более 30 наименований) приводятся данные о наличии на начало и конец отчетного года, поступлении и выбытии по основным каналам движения. Эти сведения позволяют судить об обеспеченности экономического субъекта семенами для будущих посевов, кормами для животных, а также о возможных будущих доходах от продажи продукции до следующего сбора урожая сельскохозяйственных культур. Однако в форме отсутствует полезная информация о фактической себестоимости имеющейся продукции, а также ее систематизация по источникам поступления и направлениям использования.

Об уровне технического обеспечения и энергетических мощностях сельскохозяйственных товаропроизводителей свидетельствует информация формы №17-АПК «Отчет о сельскохозяйственной технике и энергетике». Однако для определения уровня изношенности техники и оборудования

животноводческих ферм было бы целесообразно по каждому их виду показать сумму начисленной амортизации (износа).

В интересах обеспечения импортозамещения, продовольственной безопасности страны и устойчивого развития сельского хозяйства государство оказывает ощутимую финансовую поддержку аграрным товаропроизводителям. Перечень целевых программ и мероприятий, на реализацию которых государство выделяет субсидии или проводит прямое финансирование, а также объемы выделяемых средств (начисленных и фактически полученных) из бюджетов всех уровней приводятся в форме №10-АПК «Отчет о средствах целевого финансирования».

Таким образом, в бухгалтерском учете и годовой бухгалтерской (финансовой) и специализированной отчетности сельскохозяйственных организаций имеется значительный объем необходимой (полезной) бухгалтерской финансовой и управленческой информации о биологических активах, их биотрансформации и сельскохозяйственной продукции, удовлетворяющий потребности различных пользователей и позволяющий при необходимости трансформировать эти сведения в соответствии с положениями МСФО (IAS) 41.

3.5. Совершенствование оценки и учета биологических активов скотоводства

В настоящее время одной из наиболее острых проблем остается выбор метода оценки активов организации. Если за рубежом уже преодолели эту проблему, то в России остаются проблемы оценки биологических активов.

Наиболее адекватной цели представления пользователям достоверной информации является оценка по справедливой стоимости. В различных ситуациях в качестве справедливой стоимости выступают различные виды приведенных оценок, хотя обычно под справедливой стоимостью понимается рыночная цена, однако это не одно и то же. В мае 2011 г. был выпущен

стандарт МСФО (IFRS) 13 «Измерение справедливой стоимости», который заменил все ранее встречавшиеся в литературе по МСФО руководства по измерению справедливой стоимости. В стандарте представлено определение справедливой стоимости, даны указания о том, как определять справедливую стоимость, и требования к раскрытию информации о справедливой стоимости. При этом МСФО (IFRS) 13 не отменяет требования к тому, в каких случаях и какие элементы должны быть измерены или раскрыты по справедливой стоимости. Стандарт вступил в силу с 1 января 2013 г. Согласно п. 9 МСФО (IFRS) 13 справедливая стоимость – это цена, которая может быть получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях планомерной сделки между участниками рынка на дату оценки. Справедливая стоимость – это, по сути, цена выхода" на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство. Планомерная сделка не имеет ничего общего с принудительной ликвидацией или вынужденной реализацией актива (обязательства).

В последнее время применения справедливой стоимости заметно расширяется. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности полагает, что более широкое использование справедливой стоимости - путь для повышения достоверности информации финансовой отчетности и ее прозрачности.

При оценке справедливой стоимости нефинансового актива учитывается способность компании генерировать экономические выгоды посредством наилучшего и наиболее эффективного использования актива или путем продажи другой компании, которая использовала бы его наилучшим и наиболее эффективным способом.

Во второй главе работы мы выяснили, что проблемы оценки биологических активов скотоводства и сельскохозяйственной продукции связаны с отсутствием активного рынка. В виду того, что активный рынок биологических активов скотоводства и сельскохозяйственной продукции находится еще в стадии своего развития, то для организаций, применяющих

МСФО 41 «Сельское хозяйство», актуальными становятся альтернативные виды стоимостей: дисконтированная; стоимость замещения; рыночная стоимость. Данные виды стоимостей мы уже упоминали в первой главе нашей работы, но хотелось бы подробно остановиться на использовании метода дисконтирования.

В основе механизма дисконтирования лежит ставка, которая корректирует текущую стоимость актива в ожидаемую (будущую) стоимость. При этом проблемы возникают при определении этой ставки.

Изучение литературы показало, что существует несколько способов расчета ставки дисконтирования

Наиболее подходящим методом для сельскохозяйственной отрасли, в частности для оценки биологических активов скотоводства будет метод кумулятивного построения. Потому что, преимуществом данной методики является то, что она учитывает внешние факторы и внутренние факторы, например такие как финансовое состояние; обеспеченность ресурсами; наличие профессиональных кадров и др. Следующим преимуществом данной методики является простота применения, в отличие от других методов, где используются сложные математические расчеты. Сущность предлагаемого метода кумулятивного построения заключается в корректировке безрисковой ставки (ставка рефинансирования ЦБ РФ) на внешние и внутренние факторы риска. К внешним факторам риска относятся: экономическая и политическая обстановка в стране; состояние отрасли; темп инфляции; экологическая обстановка региона, в котором осуществляет свою деятельность организация и др. На экономику страны, прежде всего, оказывают инфляционные процессы, производство, положение банковского сектора. По нашему мнению, при расчете ставки дисконтирования, в качестве внешних факторов необходимо принимать во внимание: процентную ставку ЦБ РФ; темп инфляции; состояние отрасли; экологическое положение региона, в котором организация осуществляет свою деятельность.

Представим алгоритм определения справедливой стоимости биологических активов молочного скотоводства методом дисконтирования, предложенный Л.И. Хоружий [63, с. 13] (рис. 5).

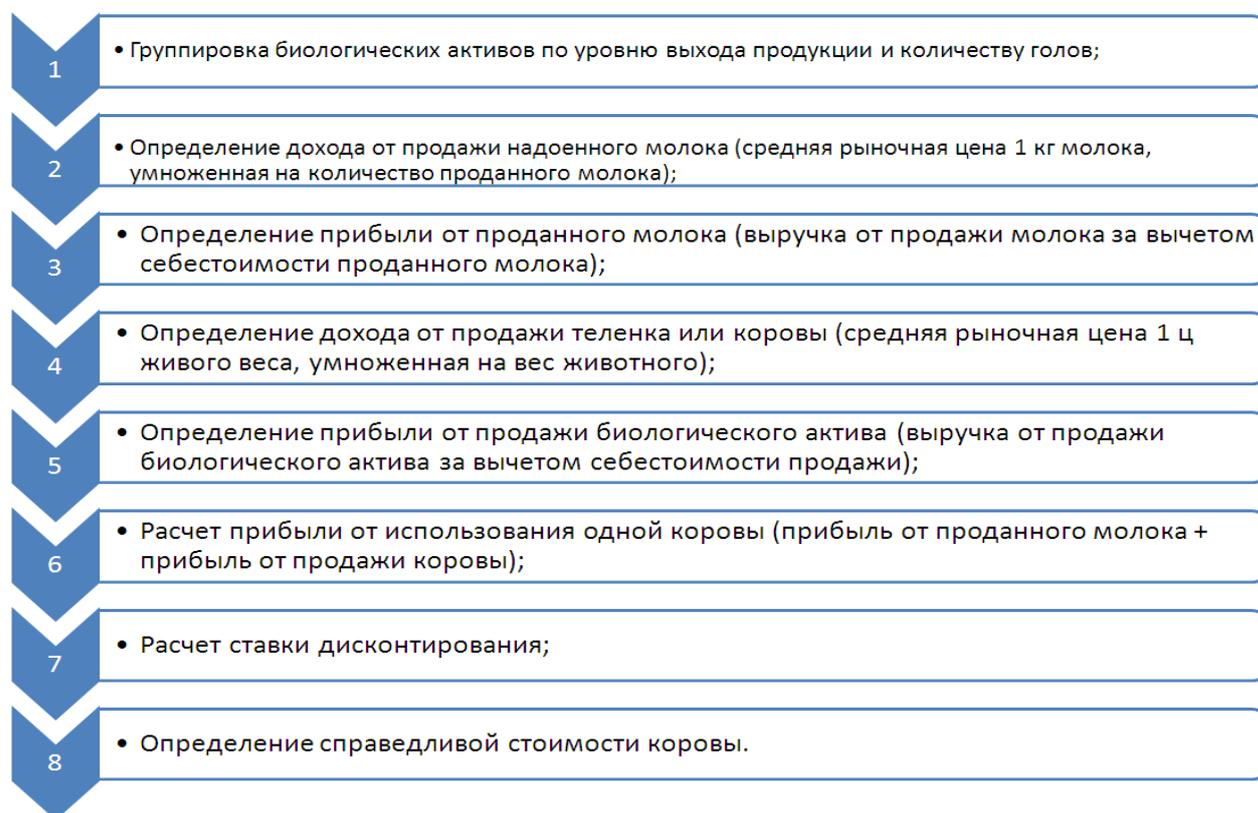


Рис. 5. Алгоритм определения справедливой стоимости биологических активов молочного скотоводства методом дисконтирования.

Мы считаем, что алгоритм, представленный на рисунке 5 можно использовать и в анализируемой организации. Предлагаемый алгоритм состоит из восьми последовательных шагов.

В настоящее время в российском учете для отражения данных о справедливой стоимости биологических активов, не предусмотрены отдельные синтетические счета. Поэтому, необходимо имеющийся план счетов бухгалтерского учета дополнить новыми синтетическими счетами и субсчетами. Для эффективной организации бухгалтерского учета необходимо выделить текущие и долгосрочные биологические активы, поскольку они имеют разные сроки полезного использования.

Мы разделяем мнение Г.Я. Остаева, А.А. Алборова, Г.Р. Концевого [48, с. 31] и предлагаем открыть в рабочем плане счетов Колхоза «Алга»

предложенные ими синтетические счета и субсчета для учета биологических активов (таблица 15).

Таблица 15 – Предлагаемые счета и субсчета для учета биологических активов [48, с. 31]

Предлагаемые счета	Предлагаемые субсчета
06 «Долгосрочные биологические активы»	06.1 «Долгосрочные биологические активы животноводства»
	06.1.1 «Высоколиквидные биологические активы животноводства»
	06.1.2 «Низколиквидные биологические активы животноводства»
	06.2 «Долгосрочные биологические активы растениеводства»
	06.2.1 «Высоколиквидные биологические активы растениеводства»
	06.2.2 «Низколиквидные биологические активы растениеводства»
08 «Вложения во <u>внеоборотные активы</u> »	06.11 «Выбытие долгосрочных биологических активов»
	08.6 «Перевод текущих биологических активов в разряд основных средств»
	08.7 «Приобретение долгосрочных биологических активов»
	08.8 «Приобретение высоколиквидных биологических активов» (редкие породы животных и растений)
11 «Текущие биологические активы»	08.9 «Приобретение <u>низколиквидных</u> биологических активов»
	11.1 «Текущие биологические активы животноводства»
13 «Резерв под изменение стоимости сельскохозяйственной продукции, оцененной по справедливой стоимости»	
20 «Основное производство»	20.5 «Затраты на выращивание высоколиквидных биологических активов»
	20.6 «Затраты на выращивание <u>низколиквидных</u> биологических активов»
92 «Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности»	92.1 «Доходы и расходы от первоначального признания сельхозпродукции по справедливой стоимости»
	92.2 «Расходы на содержание биологических активов и получение сельхозпродукции»
	92.9 «Прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности»
93 «Прочие доходы и расходы от переоценки изменения справедливой стоимости биологических активов»	93.1 «Доходы»
	93.2 «Расходы»
	93.3 «Доходы и расходы от первоначального признания биологических активов»
	93.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Как видно из таблицы 15 указанными авторами для учета долгосрочных БА, так как они относятся к внеоборотным активам использован свободный номер синтетического счета 06 «Долгосрочные биологические активы» из первого раздела плана счетов. Согласно требованиям международных стандартов информация в бухгалтерской (финансовой) отчетности должна ранжироваться по степени ликвидности, о данной классификации БА мы говорили в первом разделе работы. Поэтому предложенные к счету 06 субсчета сближают учет по МСФО и РСБУ. Предполагается, что оценка

сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов скотоводства, будет производиться по справедливой стоимости.

Текущие БА, относящиеся к оборотным активам предлагается учитывать на имеющемся в плане счетов счете 11, но его предлагается переименовать в «Текущие БА».

Дополнительно к имеющемуся в плане счетов счету 20 предлагается открыть дополнительные субсчета, на которых отдельно будут отражаться затраты на выращивание высоколиквидных БА и низколиквидных БА.

Для учета доходов и расходов именно от сельскохозяйственной деятельности предложено использовать отдельный свободный синтетический счет 92 назвав его «Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности». При этом предлагается учитывать на разных субсчетах доходы и расходы от первоначального признания сельхозпродукции по справедливой стоимости и отдельно учитывать расходы на содержание БА.

В связи с происходящими экономическими преобразованиями могут возникнуть ситуации, когда цены на сельскохозяйственную продукцию могут сильно колебаться. Чтобы предотвратить непредвиденные расходы, рекомендуется использовать свободный счет 13 «Резерв под снижение стоимости сельскохозяйственной продукции, оцененной по справедливой стоимости». Данный счет предполагается использовать при изменении стоимости продукции, оцененной по справедливой стоимости. Для определения финансового результата открыт отдельный девятый субсчет.

Остаев Г.Я., Алборов А.А., Концевой Г.Р. [48, с. 31] предлагают для отражения в бухгалтерском учете изменения справедливой стоимости БА использовать свободный счет 93 под названием «Прочие доходы и расходы от переоценки/изменения справедливой стоимости биологических активов». Для того чтобы определить финансовый результат от переоценки долгосрочных биологических активов специально на этом счете выделен субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов». В конце отчетного периода все субсчета, открытые к счету 93, закрываются на субсчете 9. Затем в конце отчетного года

финансовый результат от переоценки/изменения справедливой стоимости биологических активов предлагается списывать на счет 83 «Добавочный капитал».

Рекомендуемый порядок учета поступления долгосрочного биологического актива - продуктивного скота приведен в таблице 16.

Таблица 16 – Корреспонденция счетов по поступлению долгосрочного биологического актива продуктивного скота

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Сумма	Документ (основание)
Отражена сумма расходов по приобретению долгосрочного биологического актива	08.7	60	115 000	Товарно-транспортная накладная (ф. № СП-32)
Принят к учету долгосрочный биологический актив по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу	06.1	08.7	86 000	Акт приемки-передачи биологических активов животноводства (приложение Н)
Отражена разница между суммой приобретения и справедливой стоимостью (отрицательная)	93.2	08.7	29 000	Акт оценки и учета биологических активов; Бухгалтерская справка.

Как видно из таблицы 16 все расходы по приобретению долгосрочного биологического актива отражаются по дебету предложенного субсчета 08.7, с кредита этого субсчета собранные расходы списывают в дебет предложенного счета 06.1. Возникающая разница (положительная/отрицательная) между суммой приобретения и справедливой стоимостью списывается с субсчета 08.7 на счет 93.

Рекомендуемый порядок учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции приведен в таблице 17.

Как видно из таблицы 17 справедливая стоимость полученных биологических активов и продукция отражаются по кредиту предложенного субсчета 92.1. Расходы на содержание БА и производство сельскохозяйственной продукции отражают по дебету этого субсчета с кредита счетов затрат. Процесс продажи биологических активов отражается с использованием счета 91. По

дебету этого счета отражают себестоимость продаж (справедливую стоимость), НДС, по кредиту учитывают причитающуюся выручку от продажи БА. Финансовый результат от продаж определяется традиционным способом.

Таблица 17 – Факты хозяйственной жизни по сельскохозяйственной деятельности предприятия

Хозяйственная операция	Дебет	Кредит	Документ (основание)
Отражена справедливая стоимость полученного приплода [133]	11.1	92.1	Акт приемки биологических активов животноводства
Оприходование сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости	43	92.1	Накладная на передачу готовой продукции
Отражены расходы на содержание биологических активов и производство сельскохозяйственной продукции	92.2	20, 23, 25, 26	Журнал-ордер №10 - АПК
Создан резерв под изменение стоимости сельскохозяйственной продукции, оцененной по справедливой стоимости	92.2	13	Бухгалтерская справка
Отражена задолженность покупателя	62	91.1	Товарно-транспортная накладная; договор
Списание стоимости долгосрочного биологического актива	06.11	06.1	Акт списания биологического актива (приложение П).
Себестоимость продаж (справедливая стоимость)	91.2	06.11	Акт переоценки биологических активов (приложение Р); бухгалтерская справка.
Отражен НДС от продажи биологического актива	91.2	68	Журнал-ордер №8 - АПК; Книга продаж; Счет-фактура
Заккрытие счета 91.1 «Прочие доходы и расходы»	91.1	91.9	Ведомость учета прочих доходов и расходов; бухгалтерская справка.
Списана сумма прочих расходов по окончании отчетного периода	91.9	91.2	Бухгалтерская справка
Формирование финансового результата по итогам года (прибыль от продажи биологического актива)	91.9	99.7	Бухгалтерская справка
Списание в конце отчетного периода выявленного финансового результата (убыток от переоценки)	93.9	93.1	Ведомость аналитического и синтетического учета справедливой стоимости биологических активов, сельскохозяйственной продукции и потенциальных финансовых результатов организации
Формирование финансового результата по итогам года (убыток от переоценки)	83	93.9	Бухгалтерская справка
Заккрытие счета 99 «Прибыли и убытки» (заключительные обороты текущего года) - убыток	84	99.7	Бухгалтерская справка

Организационно управленческие расходы, приходящиеся на долю растениеводства и животноводства предлагается списывать на прямую на счет 92.2 в конце отчетного периода.

Перейдем к рассмотрению проблемы отсутствия первичной документации по отражению информации о биологических активах скотоводства. В разделе 3.2. выпускной квалификационной работы, был сделан

вывод, что существующие первичные документы не позволяют отражать справедливую стоимость биологических активов. С целью достоверного отражения информации о биологических активах по справедливой стоимости на наш взгляд необходимо внести коррективы в некоторые формы первичных документов.

Так, на наш взгляд необходимо дополнить реквизитами акт на оприходование приплода животных (форма №СП-39), который в Колхозе «Алга» применяется для оформления полученного на ферме приплода животных (телят). Акт составляется в двух экземплярах заведующим фермой и зоотехником. Они в акте отражают фамилию, имя, отчество работника, за которым закреплены животные, кличка матки, количество голов и масса полученного приплода, приводятся подписи лиц, подтверждающих получение приплода. Оформленные акты используются для зоотехнического учета и записей зав.фермой в Книгу учета движения животных. Один экземпляр акта передают в бухгалтерию на следующий день после его составления. Экземпляр акта, по которому сделаны записи в Книгу, в конце месяца также поступает в бухгалтерию вместе с отчетом о движении скота и птицы на ферме (форма №СП-51). Данные актов помимо своего основного назначения – для учета поголовья животных – используются в бухгалтерии для начисления оплаты труда работникам фермы.

Акт на оприходование приплода животных (форма №СП-39) предлагаем перименовать в Акт на оприходование приплода биологических активов животноводства (приложение М). В указанный документ добавлены такие реквизиты как: «Справедливая стоимость на момент оприходования»; «Метод оценки».

Изучив отражение биологических активов в бухгалтерской (финансовой) отчетности показало, что применяемые формы бухгалтерской (финансовой) отчетности нуждаются в модификации, в части отражения биологических активов. По МСФО основным источником информации служат бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, поэтому считаем целесообразным не

вносить изменения в специализированные формы отчетности, внести их только в формы бухгалтерской (финансовой) отчетности. В частности многими авторами предлагается в бухгалтерском балансе внесение поправок в первый раздел «Внеоборотные активы», путем включения такой статьи «Долгосрочные биологические активы», а в раздел «Оборотные активы» статьи «Текущие биологические активы» в оценке по справедливой стоимости. Мы также придерживаемся этого мнения и считаем необходимым внести указанные выше статьи в два раздела актива баланса. Также необходимо добавить статью под названием «Переоценка биологических активов» в третий раздел пассива баланса «Капитал и резервы». Исходя из этого необходимо в отчет об изменениях капитала добавить строку с таким же названием «Переоценка биологических активов». Данная строка будет отражать сумму, показывающую величину, влияющую на величину капитала. Данную строку необходимо добавить и в разделы, показывающие движение капитала, влияющего, прежде всего на добавочный капитал. По данной строке отчета будут отражаться суммы переоценки справедливой стоимости БА.

Изучение влияния оценки по исторической и справедливой стоимости на результаты хозяйственной деятельности, а соответственно и на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности показало, что в настоящее время историческая стоимость проигрывает борьбе справедливой стоимости. Оценка по исторической стоимости может быть и проста в применении, но она уже стала устаревшей, а справедливая стоимость отражает реальную картину финансового положения сельскохозяйственной организации.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Биологические активы составляют основную часть активов сельскохозяйственной организации.

На законодательном уровне вопросы учета биологических активов в нашей стране не урегулированы, однако попытки устранить эту проблему предпринимаются, об этом свидетельствуют проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции», а также комментарий к нему и методические рекомендации по первичному применению данного проекта, размещенные на сайте Минсельхоза России. Проект был разработан двенадцать лет назад (2006 г.), но до сих пор не вступил в силу. Причина этому – неготовность бухгалтерского учета на данной стадии развития системы к кардинальным изменениям, поскольку принятие данного ПБУ приведет к отказу от исчисления себестоимости продукции и необходимости оценки всех активов организации по справедливой стоимости, а для этого необходимы новые счета, бланки отчетности, методы оценки объектов бухгалтерского учета.

Учитывая сказанное, тема выпускной квалификационной работы является актуальной для настоящего времени.

Объектом исследования в выпускной квалификационной работе является Колхоз «Алга» Алексеевского района РТ района РТ. Его производственное направление скотоводческое.

Колхоз «Алга» является прибыльным предприятием. Уровень рентабельности в 2017 году по сравнению с 2013 годом уровень рентабельности увеличился на 2,8 пункта. В сравнении со средними данными

по РТ за 2017 год уровень рентабельности в Колхозе «Алга» выше на 14,6 пункта.

Многие показатели экономической эффективности в основном имеют более низкие значения, чем данные по республике.

Баланс организации не является абсолютно ликвидным.

Колхоз «Алга» имеет неустойчивое финансовое состояние, которое сопряжено нарушением платежеспособности. Тем не менее у организации сохраняется возможность восстановления равновесия за счет пополнения реального собственного капитала и увеличения собственных оборотных средств, а также за счет дополнительного привлечения долгосрочных кредитов и займов.

В выпускной квалификационной работе с критических позиций изучен бухгалтерский учет и оценка биологических активов скотоводства, при этом были выявлены недостатки и предложены пути их совершенствования.

В Колхозе «Алга» придерживаются исторической стоимости, поскольку данная модель используется повсеместно. По нашему мнению, оценка по исторической стоимости, не отвечает современным требованиям. В целях совершенствования оценки биологических активов скотоводства предложено применять справедливую стоимость.

В работе установлено, что одна из главных проблем оценки биологических активов по справедливой стоимости – это отсутствие активного рынка. Таким образом, был предложен алгоритм определения справедливой стоимости биологических активов молочного скотоводства методом дисконтирования.

В настоящее время для отражения данных о справедливой стоимости биологических активов, отдельные счета в Плане счетов бухгалтерского учета не предусмотрены. Поэтому в работе предложено ввести отдельные синтетические счета и субсчета в рабочий план счетов бухгалтерского учета Колхоза «Алга». Это позволит обособленно отражать информацию о биологических активах скотоводства, как отдельной категории активов;

формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность сельскохозяйственных организаций, отвечающую требованиям достоверности и прозрачности финансовой информации; проводить комплексный экономический анализ структуры биологических активов сельскохозяйственных организаций, в том числе скотоводства.

Предложены и рассмотрены новые корреспонденции счетов по учету биологических активов скотоводства с использованием предложенных синтетических счетов и субсчетов.

В основном применяющиеся формы первичных документов подходят для учета биологических активов скотоводства, но для полноценного применения МСФО 41 «Сельское хозяйство», существует необходимость в разработке новых форм или в модификации имеющихся. В применяемых первичных документах отсутствует возможность отражать справедливую стоимость, что является главным недостатком существующей отечественной системы бухгалтерского учета в условиях применения МСФО. С целью достоверного отражения информации о биологических активах по справедливой стоимости внесены коррективы в некоторые формы первичных документов. Так, акт на оприходование приплода животных (форма №СП-39) предложено переименовать в Акт на оприходование приплода биологических активов животноводства. В указанный документ добавлены такие реквизиты: «Справедливая стоимость на момент оприходования» и «Метод оценки».

Для отражения информации о биологических активах скотоводства предложено в действующие формы бухгалтерской (финансовой) отчетности внести коррективы, так, в бухгалтерский баланс и отчет об изменениях капитала предложено дополнить статьей «Переоценка биологических активов».

Внедрение на практике предложенных мероприятий позволит всесторонне отразить информацию о биологических активах в сельскохозяйственных организациях.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» [Федер. Закон: принят Указом Президента 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 31.12.2017)].
2. Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» [Федер.закон: 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (ред. от 01.05.2017)].
3. Федеральный закон Российской Федерации «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [Федер.закон: 18 июля 2017 г. №160-ФЗ].
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н (с изменениями)].
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 г. №106н (с изменениями)].
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 09.06.2001 г. №44н (с изменениями)].
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 №26н (с изменениями)].
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99

- [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н (с изменениями)].
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 №33н (с изменениями)].
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 10.12.2002 г. №126н (с изменениями)].
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК и Методические рекомендации по его применению [Утвержден приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13.06.2001 №654 (с изменениями)].
12. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [Метод. рек.: утверждены приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 г. №792].
13. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве. - М.: ФГБНУ «Росинформагротех», 2011. – 56 с.
14. Акатьева М.Д., Бирюков В.А. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник / М.Д. Акатьева, В.А. Бирюков – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2017. – 258 с.
15. Алборов Р.А., Концевая С.М., Остаев Г.Я., Захарова Е.В. Управленческие аспекты бухгалтерского учета биологических активов // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. – №5. – с. 49 – 52.
16. Алборов Р.А., Концевая С.М. [Развитие методики оценки и учета биологических активов в соответствии с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство»](#) // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №2. – С. 2 - 12.
17. Анциферова И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / И.В. Анциферова. – М.: Дашков и К, 2017. – 556 с.

18. Аудит: Учебник / Федоренко И.В., Золотарева Г.И. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 272 с.
19. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.А.Бабаев [и др.]; под ред. Ю.А.Бабаева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2017. – 469 с.
20. Белов Н.Г. Об оценке активов в сельском хозяйстве // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2008. – №10. – С. 3 - 11.
21. Береза А.О. Учет биологических активов по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2011. – №9. – с. 122 – 125.
22. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов, А.И. Трубилин, Е.А. Оксанич, М.С. Рыбьянцева; Под ред. Ю.И. Сигидова. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 366 с.
23. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова, С.А. Хмелев [и др.]; под ред. д-ра экон. наук, проф. А.Е. Суглобова. — М.: РИОР: ИНФРА-М, 2018. — 478 с.
24. Бухгалтерский учет и отчетность: учебник / Н.Н. Хахонова, И.В. Алексеева, А.В. Бахтеев [и др.] ; под ред. проф. Н.Н. Хахоновой. — М. : ИОР : ИНФРА-М, 2018. — 552 с.
25. Васильева Л.С. Финансовый анализ: Учебник / Л.С. Васильева, М.В. Петровская. – М.: КНОРУС, 2012. – 544 с.
26. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов / М.А.Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2016. – 570 с.
27. Волостникова А.Ю. Проблема определения справедливой стоимости посредством метода дисконтирования / А. Ю. Волостникова // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2009.– №2(58).– С.110–114.
28. Галицин А.Ю. Учет биологических активов. Балаково: Балаковский институт экономики и бизнеса (филиал) СГСЭУ, 2012. – 106 с.
29. Гасанов М.Ю. Бухгалтерский учет биологических активов в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – №4. – с. 24-31.

30. Гетьман В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник / под ред. В.Г. Гетьмана. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 624 с. — (Высшее образование). — www.dx.doi.org/10.12737/textbook_594a424e8384d9.09639346.
31. Гетьман В.Г. Финансовый учет: учебник / под ред. проф. В. Г. Гетьмана. — М.: ИНФРА-М, 2017. — 622 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа <http://www.znaniium.com>].
32. Диркова Е. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» пересмотрено // Практическая бухгалтерия. – 2017. – №9. – с. 54 – 57.
33. Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности: учебник / Л.В. Донцова. – М.: Дело и Сервис, 2013. – 210 с.
34. Дружиловская Э.С. Проблемы оценки по справедливой стоимости в трудах современных ученых // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №25. – С. 57 - 67.
35. Дятлова А.Ф., Васькин Ф.И. Операционные и инвестиционные биологические активы: учет и отчетность (состояние, проблемы, решения) // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – №15. – с. 31 - 46.
36. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет / В.Б. Ивашкевич – М.: Юристъ, 2016. – 618 с.
37. Камышанов П.И. Финансовый и управленческий учет и анализ : учебник / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. — М. : ИНФРА-М, 2016. — 592 с.
38. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник для бакалавров / В.Э. Керимов. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. — 384 с.
39. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Ситдикова Л.Ф. Методический инструментарий учета биологических активов в сельскохозяйственных организациях // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №10. – с. 14 – 25.
40. Ковалев В.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2002. – №17. – с. 67 - 72.

41. Концевая С.М., Мухина И.А., Концевая С.Р. Совершенствование методики оценки биологических активов свиноводства // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2015. – №8. – с. 58-64.
42. Кувалдина Т.Б., Д.Р. Лапин Теоретические и практические вопросы использования дисконтированной стоимости в бухгалтерском учете и отчетности / Международный бухгалтерский учет.– 2015.– № 10.– С. 2–13.
43. Лисович Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: Учебник / Г.М. Лисович. – М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 288с.
44. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018)
45. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н).
46. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н) (ред. от 27.06.2016)
47. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016)
48. Остаев Г.Я., Алборов А.А., Концевой Г.Р. Учет биологических затрат на производство сельскохозяйственной продукции // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №29. – с. 29 - 32.
49. Поленова С.Н., Григорьева К.В. Классификация и оценка биологических активов в бухгалтерском учете и отчетности // Аудитор. – 2014. – №9. – с. 62 – 69.

50. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии / Н.В. Пошерстник. Уч. практ. пос. – М.: Проспект, 2012. – 560 с.
51. Приказ Минфина России от 28 апреля 2017 г. №69н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. №106н».
52. Приказ Минфина России от 28.12.2015 №217н (с изм. от 11.07.2016) «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации».
53. Приказ Минфина России от 18.04.2018 №83н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 7 июня 2017 г. №85н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 -2019 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. № 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг.»
54. Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» ПБУ... /06, Минсельхоз России [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.mcx.ru/documents/document/show/2638.133.htm>.
55. Савицкая Г.В. Экономический анализ : учебник / Г.В. Савицкая. — 14-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 649 с. — (Высшее образование: Бакалавриат).

56. Сигидов Ю.И., Коровина М.А. Оценка биологических активов молочного скотоводства по справедливой стоимости: Монография / Ю.И. Сигидов, М.А. Коровина – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 160 с.
57. Ужахова, М. Б. Справедливая стоимость и ее использование в бухгалтерском учете: состояние и перспективы : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Ужахова Милана Башировна. – М., 2011. – 205 с.
58. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): Учеб.-практ. пос. / Под ред. Ю.А. Бабаева – М.: Вузов. учеб.: НИЦ ИНФРА-М, 2017 – 188 с.
59. Учет и анализ: Учебник / А.М. Петров, Е.В. Басалаева, Л.А. Мельникова. - 3-е изд., перераб. и доп. – М.: КУРС: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 512 с.
60. Учет, анализ, аудит: Учебное пособие / Е.А. Еленевская, Л.И. Ким и др.; Под общ. ред. Т.Ю. Серебряковой – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 345 с.
61. Финансовый учет и отчетность: Учебник / Петров А.М., Мельникова Л.А., Савин И. А., под ред. Петрова А.М. – М. : Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2017. – 480 с.
62. Хоружий Л.И., Выручаева А.Е. Адаптация МСФО 41 «Сельское хозяйство» в целях применения в учетной практике // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – №3. – с. 8 - 18.
63. Хоружий Л.И., Хусаинова А.С. Варианты методов учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – №3. – с. 13 - 23.
64. Шляпникова Е.А., Владимирова А.В. Адаптация учета биологических активов к управлению эффективностью сельскохозяйственной деятельности // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №11. – с. 32 – 41.
65. Шутова И.С., Лисович Г.М. Бухгалтерский (управленческий) учет в сельском хозяйстве: Учебное пособие / И.С. Шутова, Г.М. Лисович. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. – 168 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ