

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: бухгалтерский учет и аудит

Допустить к защите:

Заведующий кафедрой

\_\_\_\_\_ Клычова Г.С.

«24» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование учета биологических активов на примере  
акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района  
Республики Татарстан**

Обучающийся:

Федотова Антонина Сергеевна

Руководитель:

д.э.н., профессор

Закирова Алсу Рафкатовна

Рецензент:

к.э.н., доцент

Казань 2019

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки: 38.03.01 Экономика

Кафедра: Бухгалтерский учет и аудит

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой

\_\_\_\_\_ Клычова Г.С.  
«07» декабря 2017г.

**ЗАДАНИЕ**

на выпускную квалификационную работу

Федотовой Антонине Сергеевне

**1. Тема работы:** «Совершенствование учета биологических активов на примере акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан

**2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** 24.05.2019 г.

**3. Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок

**4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** изучение экономической сущности продуктивного и рабочего скота как элементов биологических активов; рассмотрение исторического аспекта учета и оценки продуктивного и рабочего скота в России; экономическая характеристика деятельности АО «Бирюли»; оценка финансового состояния; оценка систем бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля; разработать рекомендации по совершенствованию учета биологических активов на примере продуктивного и рабочего скота.

**5. Перечень графических материалов:** \_\_\_\_\_

**6. Дата выдачи задания** \_\_\_\_\_ «07» декабря 2017г.

Руководитель  
Задание принял к исполнению

А.Р. Закирова  
А.С. Федотова

## КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечан ие
<b>ВВЕДЕНИЕ</b>	15.04.18	
<b>1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ</b>	15.04.18	
1.1.Экономическая сущность продуктивного и рабочего скота как элементов биологических активов		
1.2.Исторический аспект учета и оценки продуктивного и рабочего скота в России		
1.3.Практика учета и оценки продуктивного и рабочего скота		
<b>2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ</b>	15.10.18	
2.1. Экономическая характеристика деятельности предприятия		
2.2. Оценка финансового состояния		
2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля		
<b>3. РАЗВИТИЕ УЧЕТА И ОЦЕНКИ ПРОДУКТИВНОГО И РАБОЧЕГО СКОТА</b>	15.04.19	
3.1.Рекомендации по совершенствованию учетного процесса продуктивного и рабочего скота		
3.2. Предложения по структуре и формированию бухгалтерской финансовой отчетности		
<b>ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ</b>	10.05.19	
<b>СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ</b>	10.05.19	
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ</b>	10.05.19	

**Обучающийся**

А.С. Федотова

**Руководитель**

А.Р. Закирова

Аннотация  
к выпускной квалификационной работе бакалавра  
Федотовой Антонины Сергеевны  
на тему: Совершенствование учета биологических активов на примере  
акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики  
Татарстан

Выпускная квалификационная работа изложена на 88 страницах, включает 13 таблиц, 3 рисунка и 11 приложений. Для ее написания использовано 66 источников. Работа состоит из введения, трех глав и выводов и предложений.

Целью выпускной квалификационной работы является обоснование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и оценки рабочего и продуктивного скота в сельскохозяйственных организациях на примере АО «Бирюли» Высокогорского района РТ. Уточнены определения биологического актива, рабочего скота, продуктивного скота, дополнены счета синтетического учета, субсчета и аналитические счета, раскрыты корреспонденции счетов бухгалтерского учета, что позволит формировать учетную информацию о состоянии и движении биологических активов. Полученные автором результаты достоверны, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Summary

to final qualification work of the bachelor Fedotova Antonina Sergeevna  
on a subject: Improvement of accounting of biological assets on the example of  
Biryuli joint-stock company of the High-mountain Region of Republic of  
Tatarstan.

Final qualification work is stated on 88 pages, includes 13 tables, 3 drawings and 11 applications. For its writing 66 sources are used. Work consists of introduction, three chapters and conclusions and offers. The purpose of final qualification work is justification of theoretical provisions and development of practical recommendations about improvement of accounting and assessment of the working and productive cattle in the agricultural organizations on the example of JSC Biryuli of the High-mountain region of RT. Definitions of a biological asset, the working cattle, the productive cattle are specified, accounts of synthetic account, the sub-account and analytical accounts are added, correspondence of accounts of accounting are opened that will allow to generate registration information on a state and the movement of biological assets. The results received by the author are reliable, conclusions and offers are proved and can be recommended for introduction in practical activities of the agricultural organizations.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКИ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ.....	9
1.1. Экономическая сущность продуктивного и рабочего скота как элементов биологических активов.....	9
1.2. Исторический аспект учета и оценки продуктивного и рабочего скота в России.....	20
1.3. Практика учета и оценки продуктивного и рабочего скота.....	33
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ.....	48
2.1. Экономическая характеристика деятельности предприятия.....	48
2.2. Оценка финансового состояния.....	56
2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля..	62
3. РАЗВИТИЕ УЧЕТА И ОЦЕНКИ ПРОДУКТИВНОГО И РАБОЧЕГО СКОТА.....	66
3.1. Рекомендации по совершенствованию учетного процесса продуктивного и рабочего скота.....	66
3.2. Рекомендации по структуре и формированию бухгалтерской финансовой отчетности.....	77
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	87
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	90
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	97

## ВВЕДЕНИЕ

Ориентация на международные стандарты учета и финансовой отчетности будет способствовать повышению эффективности работы предприятий, привлечению зарубежных инвестиций в аграрный сектор экономики, повышению конкурентоспособности отрасли, стимулированию роста экономики страны.

Бухгалтерский учет отвечает за обеспечение информационных потребностей как внутренних, так и внешних пользователей учетной информации для принятия и реализации необходимых экономических решений. Отражаемая в нем информация должна обладать определенными свойствами и качественными характеристиками: полезностью, понятностью, достоверностью, полнотой предоставляемых сведений, существенностью, нейтральностью, сопоставимостью. Мы считаем, что данные российского бухгалтерского учета в части рабочего и продуктивного скота не в полной мере соответствуют указанным выше общепризнанным принципам учета. Это обусловлено: отсутствием общепонятной и общеприменимой терминологии и формулировок (биологических активов, биотрансформации, справедливой стоимости и пр.); использованием методов оценки отличительных от общепризнанных (оценка животных по себестоимости), результатом которой является расхождение в финансовых результатах в т.ч. невозможность их сопоставления; отсутствием обособленно выделенных учетных категорий активов отражающих специфику деятельности организации (такой как биологические активы), которые бы способствовали полному раскрытию информации со взаимовязкой с отраслевой составляющей и другими причинами.

Таким образом, приоритетным является совершенствование системы нормативных, организационных и методических мероприятий, всестороннее применение которых позволит формировать достоверную отчетность сельскохозяйственных организаций, полезную для всех категорий пользователей.

Важность формирования полезной и достоверной информации о наличии и движении биологических активов (в том числе по продуктивному и рабочему скоту), их оценки по справедливой стоимости, а так же модернизации принципов и методов учетного процесса на предприятиях АПК установила необходимость совершенствования существующей системы бухгалтерского учета.

Теоретические и методологические аспекты гармонизации российских правил ведения бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности представлены в трудах отечественных и зарубежных ученых: И.В. Аверчева, В.Г. Гетьман, Т.Ю. Дружиловской, Е.А. Мизиковского, А. Уилсона, А.Д. Шеремета и др. Теоретические и методологические аспекты бухгалтерского учета в сельском хозяйстве освещены в трудах ученых: Р.А. Алборова, С.М. Бычковой, С.В. Козменковой, Г.С. Клычовой, А.Ф. Дятловой, А.Р. Закировой, Л.И. Хоружий, В.Г. Широбокова, В.Б. Ивашкевича, В.Ф. Палий, М.З. Пизенгольца, М.Л. Пятова. Я. Соколова и др.

Отдавая должное большому вкладу названных ученых, необходимо отметить, что исследованию бухгалтерского учета продуктивного и рабочего скота, как элементов биологических активов и адаптации такого учета в соответствии с требованиями МСФО уделяется недостаточно внимания, хотя в современной экономике сельского хозяйства, упомянутые учетные аспекты трудно переоценить. Это касается принципов признания, оценки и раскрытия учетной информации в бухгалтерской финансовой отчетности о наиболее важных видах биологических активов. Данные обстоятельства определили выбор темы исследования, ее актуальность, цель, задачи и основные направления исследования.

Цель исследования состоит в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета и оценки рабочего и продуктивного скота в сельскохозяйственных организациях. Для достижения указанной цели поставлены следующие задачи: уточнить определения: «биологический

актив», «рабочий скот» и «продуктивный скот»; уточнить и расширить классификацию сельскохозяйственных животных, как элементов биологических активов, по отдельным группам; модифицировать отраслевой план счетов бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций в соответствии с особенностями учета по МСФО; доработать специализированные формы первичных учетных документов по учету в отрасли (Акт на оприходование биологических активов животноводства, Акт на выбытие биологических активов животноводства, Акт переоценки биологических активов животноводства, Инвентарная карточка учета биологических активов, Опись инвентарных карточек по учету биологических активов животноводства, Отчет о движении биологических активов животноводства, Бухгалтерская справка по учету движения биологических активов);

Предметом исследования является совокупность теоретических и практических вопросов бухгалтерского учета и оценки продуктивного и рабочего скота, как элементов биологических активов, в соответствии с МСФО 41 и РПБУ. Объектом исследования являются учетные процессы биологических активов в сельскохозяйственных организациях Республики Татарстан.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды российских и зарубежных специалистов в области бухгалтерского учета и оценки биологических активов, законодательные и нормативные акты Российской Федерации, Международные стандарты финансовой отчетности. Информационную базу исследования составили данные органов государственной статистики, официальные материалы Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, данные бухгалтерского учета и отчетности сельскохозяйственных организаций Республики Татарстан, справочные материалы и периодические издания. Так же использовались публикации в российских и зарубежных изданиях, материалы российских и международных научно-практических конференций.

В процессе исследования были использованы следующие общенаучные методы: наблюдение, монографический, экономико-статистический, анализ, синтез, индуктивный и дедуктивный методы, моделирование, систематизация, сравнение и обобщение результатов исследования. В работе уточнены теоретические положения и организационно-методические рекомендации применительно к бухгалтерскому учету биологических активов по рабочему и продуктивному скоту.

Практическая значимость работы заключается в том, что организационно-методические и практические рекомендации позволяют повысить качество учетно-аналитической работы в сельскохозяйственных организациях и степень достоверности информации, предоставляемой заинтересованным пользователям, что будет способствовать усилению инвестиционной привлекательности предприятий АПК. Материалы исследования могут служить основой для составления консолидированной финансовой отчетности по группам организаций, в состав которых входят сельскохозяйственные предприятия. Кроме того, отдельные результаты исследования могут быть использованы в практической работе организаций, для формирования информации о биологических активах.

Основные результаты исследования докладывались и получили одобрение на научных сессиях профессорско-преподавательского состава, соискателей и аспирантов Казанского государственного аграрного университета. Предложения и выводы обсуждались на международных и всероссийских научно-практических конференциях «Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики» (г. Казань, 2019) и «Развитие бухгалтерского учета и аудита в условиях цифровой экономики» (г. Казань, 2019). Отдельные положения и рекомендации, сформулированные в выпускной квалификационной работе, нашли применение в деятельности акционерного общества «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан.

# 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОЦЕНКИ ПРОДУКТИВНОГО И РАБОЧЕГО СКОТА

## 1.1. Экономическая сущность продуктивного и рабочего скота как элементов биологических активов

Сельское хозяйство — одна из наиболее значимых отраслей экономики, обеспечивающая продуктами питания граждан в частности, и продовольственную безопасность государства в целом. Оно имеет свои отличительные свойства (сезонность; незавершенное производство; использование в процессе производства живых организмов, которые, в свою очередь, подвержены процессам биотрансформации), в связи с чем, учет в нем является особенным, требующим специальных подходов, во многом отличающихся от иных отраслей производства.

Отличительной особенностью сельского хозяйства является использование в процессе производства биологически активных объектов имущества - животных и растений (то есть, с точки зрения Международных стандартов, биологических активов). Данные объекты учета с экономической точки зрения используются с целью получения прибыли и представляют собой особый вид ресурсов организации. Основу нашего исследования составляет бухгалтерский учет продуктивного и рабочего скота. В дальнейшем мы будем подробно рассматривать только указанную категорию биологических активов сельскохозяйственных предприятий.

В связи с отсутствием в отечественном учете отдельного стандарта регламентирующего сельскохозяйственную деятельность, животных, используемых более одного производственного цикла с целью получения продукции (молока, приплода, мяса и т.п.) и дохода, относят к отдельным группам основных средств, таким как: скот рабочий (лошади, буйволы, верблюды и т.п.) и скот продуктивный (коровы, козы и т.п.). Животных, используемых менее одного производственного цикла, относят к материальным оборотным средствам (животные на выращивании и откорме).

Распределение продуктивного и рабочего скота в отечественном учете нормативными правовыми актами не закреплены, так же их нет и в МСФО. Их можно найти в некоторых толковых словарях экономического и сельскохозяйственной направленности.

В Большом бухгалтерском словаре Азрилияна под скотом, рабочим и продуктивным понимаются субсчета счета 01 «Основные средства», на которых бухгалтерский учет скота ведется с разделением на отдельные группы: рабочий скот – лошади, верблюды, волы, ослы и другие рабочие животные (включая спортивных и транспортных лошадей и других транспортных животных); племенной и продуктивный скот – быки-производители, коровы, яки и буйволы (кроме рабочих), племенные (нерабочие) кобылы, кобылы, переведенные на табунное содержание, жеребцы-производители и верблюды-производители и матки (нерабочие), олени-матки и самцы (рогачи), свиноматки и хряки-производители, овцематки, бараны, козы и др. [54].

На наш взгляд, вышеизложенная формулировка дает нам информацию о рабочем и продуктивном скоте только с позиции бухгалтерского учета и не определяет всей его сущности, в том числе и с точки зрения биологических особенностей.

В толковом словаре Ушакова представлена другая формулировка (в части продуктивного скота). Это скот, который разводят для получения продуктов животноводства, таких как молока, мяса, шерсти. Сюда автор относит, в частности, крупный рогатый скот, т.е. домашних жвачных парнокопытных животных семейства полорогих рода настоящих быков [136].

В энциклопедическом словаре Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона под термином «рабочий скот» понимается выносливое и неприхотливое животное, используемое в качестве интенсивной рабочей силы [98]. В сельскохозяйственном словаре-справочнике 1934 года представлены следующие определения: Продуктивный скот – сельскохозяйственные животные, которые разводятся в хозяйстве для получения продуктов

животноводства: мяса, молока, шерсти. Скот же, используемый как рабочая сила, называется рабочим [125].

Ознакомившись с изложенными выше определениями, мы не выделили ни одного из них, полностью раскрывающего экономическую сущность продуктивного и рабочего скота взаимосвязанную с биологическими особенностями животных. В связи с этим мы предложили собственную формулировку указанных определений.

Рабочий скот - это сельскохозяйственные животные, обладающие способностью к биологическим изменениям (состоящим из процесса роста, дегенерации, воспроизводства себе подобных), способные приносить экономические выгоды, используемые в производственном процессе в качестве рабочей силы длительный период времени (более одного производственного цикла), имеющие специфические особенности (необходимость кормления, ухода, подверженность заболеваниям и др.) и требующие особого учета. Продуктивный скот – это сельскохозяйственные животные, обладающие способностью биотрансформации, способные приносить экономические выгоды, участвующие в производственном процессе длительный период времени (более одного производственного цикла) в качестве средства производства сельскохозяйственной продукции на основе естественных биологических процессов.

В настоящее время для учета биологических активов (в части животных) в российском Плане счетов выделены следующие счета: сч.01 суб.4 «Скот рабочий и продуктивный», сч.11 «Животные на выращивании и откорме» [25]. Основное различие заключается в том, что скот, учтенный на счете 01, является активом, производящим сельскохозяйственную продукцию, а животные, учтенные на счете 11 являются оборотными активами предприятия. Для раскрытия информации в части структуры продуктивного и рабочего скота, мы классифицировали сельскохозяйственных животных в зависимости от направления использования.

Исходя из биологических особенностей отдельных видов

сельскохозяйственных животных, а так же в зависимости от их назначения, мы их классифицировали на 4 основные группы: скот рабочий, скот продуктивный, животные рабочего и продуктивного направления использования, животные на выращивании и откорме. Каждая группа, в свою очередь, имеет подгруппы-классификации (например, животные входящие в группу «рабочий скот» состоят в подгруппе «крупный рогатый скот» или в подгруппе «нерогатый скот», а животные, состоящие в подгруппе «крупный рогатый скот» могут, в свою очередь, быть либо мясного, либо молочного, либо мясного и молочного направления).



1 - отмечены животные, относимые к рабочему скоту

2 - отмечены животные, относимые к продуктивному скоту

3 - отмечены животные рабочего и продуктивного направления использования

**Рис. 1. Классификация сельскохозяйственных животных**

Животные одной классификационной группы (подгруппы) могут так же входить и в другую группу (подгруппу) в зависимости от их физиологических характеристик, либо же иметь двойное назначение. К примеру, олени могут использоваться не только в качестве рабочей силы (гужевого транспорта), но, так же, и для получения сельскохозяйственной

продукции (молока). В связи с этим мы отнесли указанных животных, как к рабочим животным, так и к животным, имеющим двойное назначение. Кроме этого они могут классифицироваться как крупный рогатый скот. В связи с тем, что продуктивный и рабочий скот обладают способностью к биологическим изменениям, мы рассмотрим возможность их отнесения к биологическим активам. Для этого сначала уточним значение понятия «биологические активы».

Существует несколько вариантов определения «Биологический актив». Для того, что бы проследить взаимосвязь и различия в формулировках, приведенных в нормативных правовых документах и мнениях некоторых авторов, проведем сравнительный анализ этого понятия на основании табл. 1. «Сравнительная характеристика понятий биологического актива», после чего определим наиболее удачный на наш взгляд вариант. Для анализа нами были представлены формулировки отраженные в стандартах (положениях) по ведению бухгалтерского учета (МСФО 41 «Сельское хозяйство» [35], П(С)БУ 30 «Биологические активы» (украинский стандарт), НСБУ 6 «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях» (молдавский стандарт), Национальный стандарт финансовой отчетности №1 (казахский стандарт) [15], Проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» [23]) и некоторых учебниках.

Рассмотренные определения биологического актива по смыслу схожи друг с другом, хотя и есть определенные различия, связанные с пониманием и с толкованием. Одни дают более обобщенную и краткую характеристику, другие же более детально и информативно отражают сущность биологического актива.

Наиболее простое определение дает НСФО № 1 Республики Казахстан. В соответствии со Стандартом, биологический актив - «это животные или растения» [15]. Данная формулировка, по нашему мнению, не отражает значения биологического актива с точки зрения его экономической сущности. Исходя из указанной формулировки, в качестве биологического актива

можно рассматривать любое животное или растение.

Таблица 1. Сравнительная характеристика понятий биологического актива

№ п/	Автор, стандарт, положение	Определение биологических активов
1	Проект ПБУ "Учет биологических активов сельскохозяйственной продукции".	Животные и растения в состоянии биотрансформации [23]
2	МСФО 41 (Международный стандарт финансовой отчетности) "Биологические активы".	Живые животные или растения [35]
3	П(С)БУ (Положение (стандарт) бухгалтерского учета) 30 «Биологические активы» (Украина).	Животное или растение, которое в процессе биологических преобразований способно давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить другим способом экономические выгоды [22]
4	Национальный стандарт от 21.06.2007 №218 «Национальный стандарт финансовой отчетности №1»	Животные или растения [15]
5	НСБУ 6 «Особенности учета на Сельскохозяйственных предприятия» (Республика Молдова)	Животные и растения, являющиеся результатом прошлых событий, контролируемые предприятием и подвергаемые количественным и качественным изменениям для получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов [14]
6	Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 512 с.	Растения и животные, применяемые для сельскохозяйственной деятельности, то есть выращиваемые на продажу, замену или для увеличения их численности с целью получения сельскохозяйственной продукции в настоящем и будущем [112]

Мы с этим не согласны, так как не каждое животное или растение можно назвать активом. Биологическими активами могут быть определены только те из них, которые способны приносить экономическую выгоду, причем не только в процессе биотрансформаций – роста, дегенерации и прочих, приводящих к количественным и качественным изменениям. Например, к данной категории основных средств нельзя отнести животных,

содержание которых не связано с получением сельскохозяйственной продукции [65].

Определение биологического актива данное МСФО 41 «Сельское хозяйство» схоже с предыдущим. Оно, на наш взгляд, так же не раскрывает всей необходимой информации. Отметим так же, что в целом Стандарт определяет критерии признания и учета животных, как объектов биологических активов, но не информирует о том, какие именно животные могут быть сюда отнесены.

В отличие от вышеперечисленных формулировок, П(С)БУ 30 «Биологические активы», более подробно раскрывает значение рассматриваемого понятия. В определении отмечен процесс биологических преобразований, в результате которого актив способен давать сельскохозяйственную продукцию и/или дополнительные биологические активы, а также приносить иным способом экономические выгоды. С экономической точки зрения приведенный термин дает нам больше информации для понимания сущности биологических активов предприятия.

НСБУ (Национальный стандарт бухгалтерского учета) 6 «Особенности учета на сельскохозяйственных предприятиях», в отличие от остальных стандартов, акцентирует свое внимание на животных и растениях, являющихся результатом прошлых событий, которые в свою очередь контролируются предприятием, подвергаются количественным и качественным изменениям для получения сельскохозяйственной продукции и/или дополнительных биологических активов. Данное определение, на наш взгляд, является вполне приемлемым, отражающим сущность животных с точки зрения их использования в предприятиях АПК. Наибольший интерес у нас вызвала формулировка, которую предложил В.Ф.Палий. Он отметил, что биологические активы применяются в сельскохозяйственной деятельности с целью получения сельскохозяйственной продукции, а так же выращиваются на продажу, замену или для увеличения их численности. Таким образом, он выделил основное назначение (цель) биологических активов – получение

сельскохозяйственной продукции [112].

Что касается самого словосочетания «Биологические активы», то мы считаем, что для наиболее лучшего понимания данного термина, в рамках отечественного учета его можно было бы заменить на более простой, например, на «животные активы сельского хозяйства». Особенность биологических активов заключается в их способности к биотрансформации. Данное понятие - «новое» для отечественного учета понятие. В связи этим раскроем его значение [84].

Проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» под биотрансформацией определяет способность животных и растений как живых организмов к биологическим изменениям, состоящим из процесса роста, дегенерации, воспроизводства себе подобных, в результате которых предприятие получает сельскохозяйственную продукцию и /или дополнительные биологические активы [23, 95].

В соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» под биотрансформацией понимаются процессы роста, производства и воспроизводства, перерождения, которые вызывают количественные или качественные изменения биологического актива [35]. Определение, представленное Проектом ПБУ, по нашему мнению, является более информативным, так как в нем указано на то, что рассматриваемый процесс характерен только живым организмам [23]. Для упрощения восприятия рассматриваемого термина, нами было предложено собственное определение. Биотрансформация – это способность живого организма на протяжении своего жизненного цикла биологически (взрослеть, стареть) и внешне изменяться в размере, в массе) преобразовываться, воспроизводить «потомство», а так же образовывать в результате жизнедеятельности производные материалы, которые потребляются другими живыми организмами и человеком, называющиеся «Сельскохозяйственной продукцией».

Что касается понятия «Сельскохозяйственная продукция», то наиболее простым и понятным, с нашей точки зрения, является определение, данное

МСФО 41. Согласно нему, сельскохозяйственная продукция – это полученная в результате сбора продукция биологических активов [35, 118].

К примеру, в П(С)БУ 30 «Биологические активы» под сельскохозяйственной продукцией понимается актив, полученный в результате отделения от биологического актива, предназначенный для продажи, переработки или внутривозвратного потребления [22]. Так, например, корова – это биологический актив, а молоко, которое производится в процессе ее жизнедеятельности – это продукция сельского хозяйства. В состав биологических активов включаются: живые сельскохозяйственные животные (взрослый продуктивный и племенной скот, молодняк животных и животные на откорме и т.д.). К биологическим активам организаций АПК не относят: животных цирков, зоопарков, рабочий скот и др., от которых организация не планирует получение сельскохозяйственной продукции [34].

Так, российский проект ПБУ не предусматривает отнесение рабочего скота к биологическим активам, хотя в некоторых других стандартах прослеживается обратная позиция (например в П(С)БУ 30). По нашему мнению, скот рабочий так же, как и скот продуктивный должен относиться к биологическим активам предприятия. Это, прежде всего, обусловлено способностью получения продукции в процессе использования животного. Так, например, некоторые виды сельскохозяйственных животных, относящихся к рабочему скоту, производят продукцию, используемую в качестве повседневного и неотъемлемого продукта питания (например, в отдельных регионах России лошадей используют для производства кумыса). Следует отметить, что рабочий скот обладает способностью к размножению, росту и т.п. (биотрансформацией), а значит, по определению должен относиться к биологическим активам. В тоже время приплод, так же относится к производимой биологическим активом продукции (сопряженная продукция). В процессе своей жизнедеятельности рабочий скот производит так же побочную продукцию.

Работа, производимая рабочим скотом в процессе его использования,

имеет ценность, то есть предприятие при эксплуатации рабочих животных получает экономическую выгоду. А это еще один момент, который раскрывает необходимость отнесения рабочего скота к биологическим активам.

Исходя из всего вышеизложенного, мы предложили собственную формулировку определения биологического актива, которое вытекает из рассмотренного нами материала. Биологические активы (в нашем понимании) – это животные и растения, используемые в сельскохозяйственной деятельности с целью получения продукции, дополнительных биологических активов и прочих экономических выгод, являющиеся результатом прошлых событий, контролируемые предприятием и подвергаемые количественным и качественным изменениям. Как уже ранее отмечалось, использование биологических активов, с экономической точки зрения, приводит к получению экономических выгод. При изменении физических свойств животного или растения экономические выгоды могут, как увеличиваться, так и уменьшаться. Биологические активы так же обладают такими характеристиками, как обеспечение текущих, долгосрочных и потенциальных обязательств организации.

Согласно законодательству Российской Федерации, животные, как составляющие биологических активов, являются объектами гражданского права. Гражданский Кодекс РФ рассматривает биологические активы в качестве объектов имущества, которые могут быть в собственности физических или юридических лиц, то есть являться объектами вещных прав. Статья 128 ГК РФ относит животных к вещам, так как они являются объектами имущества юридических или физических лиц. Животные рассматриваются статьей 130 ГК РФ как движимые вещи. В соответствии со статьей 137 ГК РФ, к животным применяются общие правила об имуществе, если Законом или иными нормативными правовыми актами не установлено иное. Согласно статье 136 ГК РФ поступления, полученные в результате использования имущества (в нашем случае, биологических активов): продукция, доходы - принадлежат лицу, использующему это имущество на

законном основании, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором об использовании этого имущества.

Проанализировав понятия «биологический актив» и «сельскохозяйственная продукция» считаем необходимым, так же, рассмотреть значение термина «сельскохозяйственная деятельность». Сельскохозяйственная деятельность (по МСФО 41) - это управление биотрансформацией биологических активов в целях реализации, получения сельскохозяйственной продукции или производства дополнительных биологических активов [35, 95, 112]. Сельскохозяйственная деятельность включает животноводство, лесное хозяйство, растениеводство, культивирование водных биоресурсов, включая рыбоводство.

К отличительным чертам сельскохозяйственной деятельности относят «управление биотрансформацией», в результате которой происходят качественные и количественные изменения биологических активов, создание для них благоприятных условий (обработка почвы, достаточный уровень питательных веществ, освещенности температуры, влажности и др.). Получение продукции от неуправляемых биологических биологических активов не является сельскохозяйственной деятельностью. Сельскохозяйственная деятельность предусматривает оценку и контроль качественных (например, генетические характеристики) и количественных (например, приплод) показателей биотрансформации [112]. Исходя из всего вышеизложенного, мы пришли к выводу, что Биологические активы представляют собой особый вид ресурсов организации, которые обладают специфическими свойствами, формируемыми за счет «Биотрансформации», состоящей из процессов роста, дегенерации, производства продукции и воспроизводства.

В настоящее время отечественный учет в части биологических активов, отстает от зарубежного, в связи с отсутствием законодательно закрепленных норм учета. В том числе не сформирован понятийный аппарат, характеризующий биологические активы, сельскохозяйственную деятельность,

сельскохозяйственную продукцию, рабочий и продуктивный скот; не определены критерии признания биологических активов. В то же время ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» находится в стадии разработки и не принято к исполнению.

## 1.2. Исторический аспект учета и оценки продуктивного и рабочего скота в России

Бухгалтерский учет эволюционирует уже на протяжении нескольких тысячелетий, в течение которых сформировались методы и формы учета в различных странах мира. Современная организация учета, его научные концепции, а так же Международные стандарты представляют собой закономерное продолжение развития системы бухгалтерского учета в русле теоретической преемственности.

Рассматривая становление бухгалтерского учета в России, следует выделить одну отличительную особенность, заключающуюся в том, что экономическая жизнь в России всегда находилась под государственным контролем, в связи с этим и учет входил в сферу государственного регулирования, а история развития бухгалтерии в России - это история государственного воздействия на учет. Интересы государства являются основополагающими на протяжении всей российской истории. Под их воздействием формировался особенный тип учета [119]. Следует так же отметить, что в течение всего периода развития отечественного учета не уделялось достаточного внимания учету рабочего и продуктивного скота.

Рассмотрев наиболее важные аспекты формирования учета продуктивного и рабочего скота, начиная с XIX века и заканчивая учетом в настоящее время, нами были выделены несколько основных этапов его развития (приложение 1): дореволюционный этап (до 1917 г.); советский период (1917 – 1990 гг.); учет в современной России (после 1990 г.).

Становление и развитие системы учета в XIX веке (дореволюционный этап). В первой половине XIX века была сформирована школа

отечественного бухгалтерского учета. Основой ее становления послужили труды четырех великих русских ученых - К.И. Арнольда, Э.А. Мудрова, И.С. Вавилова и И. Ахматова. Арнольд К.И. являлся одним из первых бухгалтеров, кто начал различать теорию и практику бухгалтерского учета. Под теорией он предполагал умение составлять счета, способность их вести и пересматривать, а под практикой – «круг всех к счетам принадлежащих дел». Предмет бухгалтерского учета он трактовал как учет вещей и сводил его к имущественным отношениям, при этом не оставляя в стороне отношения обязательственные. Мы не разделяем позиции автора по «вещному подходу» в учете рабочего и продуктивного скота. Считаем, что животных нельзя рассматривать как вещи, они, прежде всего, являются живыми организмами, в связи с чем и отношение к изучаемой категории активов должно быть особенным. С другой стороны, мы согласны с тем, что по поводу любого объекта учета возникают имущественные отношения. Так, продуктивный и рабочий скот является имуществом и по факту находится в собственности. В процессе приобретения и до момента продажи животных имеют место обязательственные отношения, так, например, собственник несет ответственность за свое имущество.

Метод ученый определял как формы счетоводства. Арнольд был первым ученым в России, кто привлек для обоснования двойной записи математическую составляющую, при этом ссылаясь на принципы персонификации. Бухгалтерские счета открывал через счет капитала, а не посредством баланса. Арнольд рекомендовал классифицировать счета на личные и безличные. В вопросах касающихся практики учета ученый предложил новую, на его взгляд, наиболее подходящую форму журнала: дебетуемый счет, сумма, кредитуемый счет, описание операций, сумма. Мы считаем, что указанные разработки упрощали учет рабочего и продуктивного скота, способствовали его развитию.

Арнольд разделил учет на синтетический и аналитический. В Главной книге автор открывал синтетический счет "Товары", а что касается

аналитического учета, он излагал два варианта. Во всех случаях на каждый вид товара необходимо было открывать отдельный счет, по дебету которого отображался приход по каждому первичному документу, а по кредиту записывался остаток с указанием общей суммы расхода, или заносились сведения по каждому расходному документу. Прямые издержки записывались в калькуляционную книгу в дебет счета товаров [119, 126].

В конце XIX века бухгалтеры-аграрники разделились на сторонников простой и сторонников двойной бухгалтерской записи. Сторонниками простой записи выступали С.Н. Четвериков, Н.П. Заломанов, А.Р. Ниппа, а за двойную запись высказывались авторы журнала "Счетоводство": П.В. Ростовцев, А.М. Вольф, А.М. Скворцов. Приверженцы простой бухгалтерии объясняли свою позицию тем, что использование двойной записи является необоснованным. Последователи двойной бухгалтерии пытались объяснить практикам пользу от использования двойной записи, оценки и калькуляции. Вместе с тем они критиковали использование простой бухгалтерии, основываясь на том, что она устарела [129].

В дореволюционный период в стране возникало много вопросов связанных с учетом основных средств (в том числе и в части учета продуктивного и рабочего скота), а так же отражением их амортизации. Так, например, Б.И. Ясенецкий для целей учета основных средств рекомендовал открывать два счета: «счет Земли» и «счет Основного капитала». Счет основного капитала он предлагал подразделить на следующие счета: «капитал в мелиорации», «капитал в мертвом и живом инвентаре» [119, 127]. Выделение указанных счетов позволяло выделять животных от остальных объектов учета, это способствовало упрощению учета рабочего и продуктивного скота. В конце XIX века в России учеными была рассмотрена схема капиталов (рис. 2).

Следует отметить, что рабочий скот и скот продуктивный обособлено не учитывали. Учет данной категории сельскохозяйственных животных велся в соответствии с общими принципами учета основных средств. Мы считаем, что

данный факт был обусловлен ростом промышленного производства при одновременном снижении внимания государства по отношению к сельскохозяйственному производству, вследствие чего формирование бухгалтерского учета происходило в соответствии с общими тенденциями индустриального развития, без учета сельскохозяйственной специфики.



Рис. 2. Классификация капиталов

Ученые обсуждали так же вопросы, касающиеся износа основных фондов. Большинство авторов критиковали вопросы, связанные с необходимостью начисления амортизации, они считали, что она значительно увеличивает себестоимость и портит финансовые показатели. Здесь мы придерживаемся мнения Ф.И. Зотова, М. Иванова, И. Волковича, а В. Ротмистрова, которые высказывались за ее последовательное проведение. По основным средствам, в части продуктивного и рабочего скота, предлагалось прямое погашение износа путем снижения их балансовой стоимости. А. Г. Шаллер вовсе не выделял счет отражающий износ основных средств в связи с тем, что основные средства у него погашались напрямую со счетов, на которых они учитывались [127, 129].

Сложности в части учета животных возникли, когда диграфисты попытались учесть работу гужевого транспорта. Так, например, у А. Г. Шаллера счет по рабочим лошадям являлся смешанным: кроме стоимости лошадей по дебету счета также учитывали затраты связанные с их содержанием и эксплуатацией; кредитовался счет на стоимость проделанной гужевым транспортом работы как в самой организации, так и на сторону, а

также на стоимость приплода. Основные сложности возникли, когда необходимо было определить затраты «рабочих сил». Ученые того периода пробовали рассчитать величину трудовых затрат людей и величину энергетических затрат волов и лошадей. Они формировали несколько линейных уравнений, на основе которых рассчитывали один день работы на определенной сельскохозяйственной культуре рабочего, вола, лошади и т. п. [119, 129].

Авторы обсуждали вопрос, связанный с отражением на счете «Скотоводство» стоимости скота и понесенных на его эксплуатацию расходов. По мнению П.И. Рейнбота, К.И. Видемана, А.Г. Шаллера, А.И. Скворцова, А.М. Вольфа использование одного счета предпочтительнее. В части отражения стоимости скота и затрат на его содержание мы согласны с мнением А.А. Мошкина, который высказался о необходимости использования двух счетов. Он рекомендовал на каждый отдельный вид животных открывать два счета. По одному учитывать самих животных, а по другому - затраты связанные с их содержанием. Со счета затрат списывался выход продукции, а образовавшийся остаток переносился на имущественный счет учета каждого конкретного вида животных в конце года. Затем имущественные счета закрывали. Итоги отражали транзитом через имущественные счета и переносили их на счета результатов, которые открывали отдельно для учета результатов по сельскому хозяйству, лесному хозяйству, коневодству, промышленной деятельности, торговле (для каждого вида). Скот рабочий А.А. Мошкин предлагал оценивать по ценам приобретения с учетом ежемесячно начисляемой амортизации, животных молочного стада - по ценам приобретения с начислением амортизации с той части стоимости, которая образуется в виде разницы между первоначальной стоимостью животного и стоимостью его при продаже на убой. Разработки данного автора явились большим вкладом в формирование учета продуктивного и рабочего скота, способствовали повышению качества учетной информации.

Прокофьев А.С. выступал за то, что бы каждая бухгалтерская операция, в том числе по учету скота записывалась в журнал отдельно и заносилась в Главную книгу так же отдельно. Его разработки имели успех, в связи с чем инструкции тех лет обязывали составлять мемориальные ордера по каждому отдельному документу [119]. В 1895 году И.П. Шмелевым была издана книга "Новая четверная бухгалтерия", опубликованная при поддержке Ф.В. Езерского. Суть теории Шмелева составляла четко выраженное разграничение в бухгалтерском учете пермутации и модификаций. Главным регистром была «операционно- функциональная» книга, а бухгалтерский баланс представлялся как документ, в котором отражалось движение капитала. Вызывают интерес его взгляды в части касающейся амортизации основных фондов. Здесь он настаивал на использовании регрессивного метода начисления амортизации и критиковал линейный метод.

Учет продуктивного и рабочего скота, как составляющих основных фондов осуществлялся в соответствии письмом Минфина СССР «О положении по бухгалтерскому учету основных средств (фондов) государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организации» от 7 мая 1976 г. № 30. На основании указанного документа, взрослый продуктивный скот, взрослый рабочий скот (в т.ч. мелкий) относили к основным средствам. Молодняк животных, животные на выращивании откорме, птица, семьи пчел, пушные звери, кролики, а так же подопытные животные, в свою очередь, относились к оборотным средствам предприятий АПК [16].

Скот продуктивный и скот рабочий отражались в учете и отчетности по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость скота не подлежала изменению, за исключением случаев переоценки основных средств, которую следовало производить на основании решений правительства [16]. Следует отметить, что первоначальная стоимость, по которой скот учитывался и отражался в отчетности, была единственным обоснованным видом оценки в связи с тем, что рыночные цены были неприемлемы, противоречили

принципам плановой экономики, а сам рынок, основанный на микроэкономических принципах, в стране отсутствовал.

По нашему мнению, отрицательным моментом в учете можно считать отсутствие нормативно установленных сроков проведения переоценки рабочего и продуктивного скота. Для определения реального состояния отрасли переоценку основных средств (в т.ч. по продуктивному и рабочему скоту) в стране нужно было производить и не реже одного раза в год. Для целей упорядочения учета и обеспечения контроля за сохранностью продуктивного и рабочего скота, каждому объекту инвентаризации присваивался соответствующий инвентарный номер. Инвентарные номера в общеобязательном порядке приводились в первичных документах, таких как акт приемки-передачи, акт о ликвидации и др. Инвентарный номер, который был присвоен основному средству, сохранялся, за ним на весь срок его нахождения в данной организации [16]. Инвентарные номера скота были уникальными и после выбытия не присваивались другим, вновь поступающим животным [16].

Пообъектный аналитический учет скота, в соответствии с Письмом, велся бухгалтерией хозяйства на инвентарных карточках междуведомственных типовых форм [16]. Согласно требованиям ЦСУ СССР, формы первичных документов применялись в организациях без изменения. Инвентарная карточка открывалась на каждое животное. На основании инвентарных карточек в конце месяца заполнялись карточки движения основных средств .

В конце отчетного года по итоговым суммам карточек учета движения основных средств (животных), а так же учетным данным заполнялась отчетность по движению продуктивного и рабочего скота. Включение в состав основных средств скота продуктивного и рабочего оформлялось актом приемки-передачи установленной формы. Данный акт составлялся на каждый отдельный объект инвентаризации, затем он передавался в бухгалтерию организации, где на основании него открывали соответствующую

инвентарную карточку (производилась запись в инвентарной книге) или делалась отметку о выбытии животного в инвентарной карточке (инвентарной книге).

Рабочий скот, крупный рогатый скот, свиньи, ценные экземпляры овец и других животных включались в описи индивидуально. Остальных животных основного стада, которые учитывались группами, включали в описи по возрастным и половым группам с указанием количества голов и живого веса каждой группы. Породу указывали на основе сведений по бонитировки скота [16, 149].

Перемещение продуктивного и рабочего скота внутри предприятия из отдела отдел оформлялось по средствам выписки накладной установленной формы на их внутреннее перемещение. Накладную, оформленную расписками сдатчика и получателя, отправляли в бухгалтерию организации.

Оформленный в установленном порядке акт на ликвидацию продуктивного или рабочего скота передавали в бухгалтерию предприятия, которая отмечала выбытие животных в инвентарной карточке и делала на основании этого отметки в описи инвентарных карточек. Делались записи в инвентарном списке животных по месту их содержания [16]. Передача продуктивного и рабочего скота одним предприятием другому оформлялась актом приемки-передачи стандартной формы, за исключением случаев, когда такая передача оформлялась в особом порядке установленным законодательством. На основе акта приемки-передачи бухгалтерия организации отражала проведенную операцию соответствующей записью в инвентарной карточке переданного животного и прикладывала данную карточку к акту. В случаях изъятия карточки на выбывшее животное делали отметку в описи инвентарных карточек и в инвентарном списке по местопребыванию животного.

Стоимость продуктивного и рабочего скота, переданного другим контрагентам, списывалась в уменьшение уставного фонда, а сумма износа рабочего скота шла на его увеличение. Безвозмездно переданные другим

организациям животные списывались с баланса на основании акта приемки-передачи и авизо принимающей организации об оприходовании объектов.

Современный этап развития страны характеризуется постепенной интеграцией страны в мировое экономическое сообщество. Это определяет основные направления модернизации хозяйственного механизма. В бухгалтерском учете и отчетности одним из таких направлений является внедрение Международных стандартов финансовой отчетности [149].

В 2000 году Минфин РФ утвердило обновленный План счетов бухучета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцию по его применению. В условиях перехода к рынку главным показателем успешной работы организаций становится биржевая капитализация, которая потеснила такие устоявшиеся показатели, как прибыль и рентабельность. В результате разносторонних изменений и нововведений в 2001 году был принят новый ПБУ «Учет основных средств» 6/01 [149].

Методы оценки основных средств, в том числе продуктивного и рабочего скота не изменились. В соответствии с действующим ПБУ 6/01 в большинстве сельскохозяйственных организаций они принимаются к учету по первоначальной стоимости. При этом следует отметить, что оценка животных по справедливой стоимости в России на данный момент не является запрещенной, напротив - приветствуется.

Согласно ПБУ 6/01, корректировка первоначальной стоимости продуктивного и рабочего скота, в которой они были приняты к учету, допускается только в случае их переоценки. При этом проводить переоценку организация имеет право по своему усмотрению в пределах установленных законодательством сроков. При принятии решения о проведении переоценки по отдельным видам активов предприятия учитывается то, что в последующем активы будут переоцениваются регулярно, чтобы их стоимость по которой они отражаются в учете существенно не отличалась от их восстановительной стоимости [20]. В соответствии с Положением, по рабочему, а так же продуктивному скоту должна начисляться амортизация.

По группам животных можно применять любой удобный способ начисления амортизационных отчислений, но внутри каждой отдельной группы необходимо применять только один способ.

Доходы и расходы от списания с учета продуктивного и рабочего скота отражают в отчетном периоде, в котором они возникли. Их зачисляют на счет прибылей и убытков как прочие доходы и расходы. Затраты предприятия на выращивание молодняка рабочего и продуктивного скота, который впоследствии планируется перевести в основное стадо животных, отражают на счете 08/6 «Перевод молодняка животных в основное стадо». Стоимость взрослых животных, приобретенных с целью пополнения основного стада или принятых безвозмездно, с учетом расходов по их доставке, учитывают на субсчете 08/7 «Приобретение взрослых животных». Безвозмездно полученный взрослый скот принимают к учету по рыночной стоимости, с включением фактических расходов по доставке.

Молодняк скота, при переводе в основное стадо, оценивают по фактическим затратам. Молодняк списывают в течение года со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по его стоимости на начало года, с добавлением плановой себестоимости прироста (привеса). При переводе молодняка в основное стадо дебетуют счет 01 «Основные средства» и кредитуют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». В конце отчетного года разницу в стоимости переведенного в течение отчетного периода молодняка и его фактической себестоимости списывают дополнительно или сторнируют со счета 11 на счет 08 при одновременном уточнении оценки скота на счете 01.

Затраты по завершившимся операциям формирования основного стада списывают со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства». Остаток по счету 08 отражает сумму вложений с.-х. предприятия в формирование основного стада животных. В настоящее время сельхозпредприятиями применяются следующие рекомендуемые для использования Минфином РФ формы учета [20]: журнально–ордерная;

мемориально–ордерная; формы с использованием вычислительной техники; иные формы. Наиболее распространенной в сельскохозяйственных организациях является журнально–ордерная форма учета. При ее использовании информация, которая отражена в первичных учетных документах, заносится в журнал–ордер, либо предварительно группируется в накопительных ведомостях. Журналы–ордера используют в течение одного месяца для целей отражения операций по отдельным синтетическим счетам, либо группе однотипных счетов. Итоги журналов–ордеров в конце месяца переносят в Главную книгу, и в последующем данные главной книги используют для целей составления отчетности .

Предприятия применяют до семнадцати журналов–ордеров, пятидесяти двух ведомостей сводного аналитического учета (в том числе тридцать шесть используются сельскохозяйственными предприятиями), пяти реестров, четырех книг, а так же бухгалтерских справок, лицевых счетов и т.д. Мы считаем, что количество заполняемых документов необходимо сократить путем увеличения объема информации в отдельных регистрах, таким образом, сделав их универсальными. Независимо от способа поступления весь поступающий в хозяйство продуктивный и рабочий скот должен быть своевременно оприходован и документально оформлен. Оприходование продуктивного и рабочего скота проводит специально создаваемая комиссия, которую назначает директор (руководитель) хозяйства. Комиссия составляет акт приема–передачи объекта основных средств (форма № ОС–1) или акт (накладную) приема-передачи основных средств (специализированная форма № 101–АПК. [55]. Перевод молодняка в основное стадо оформляют актом на перевод животных (форма № СП–47) или актом на перевод животных из группы в группу (форма № 214– АПК). Животных, приобретенных у сторонних хозяйств, приходуют в основное стадо так же, как и другие объекты основных средств. При этом представитель организации-поставщика должны оформить и предоставить на поступающих животных племенные свидетельства.

Начисление амортизации по рабочему и продуктивному скоту отражается в ведомости начисления амортизации (форма № 49–АПК). Решение о списании (выбраковке) животного оформляется актом на выбраковку животных из основного стада (индивидуальный) (форма № 106– АПК) и актом на выбраковку животных из основного стада (групповой) (форма № 107–АПК). В перечисленных актах отражают первоначальную стоимость животного, сумму его износа на момент выбытия, отмечают решения и выводы комиссии и т.п. Акты подписывает руководитель организации. На основании акта на списание в инвентарной карточке делают отметку о выбытии животного. Соответствующие записи отображают в документе, открытом по месту нахождения инвентарного объекта. Реализация, безвозмездная передача продуктивного и рабочего скота по договору дарения или передача по договору мены оформляются актом приема–передачи основных средств (форма № 101–АПК) или актом о приеме–передаче объекта основных средств (форма № ОС–1).

Все указанные формы первичной документации нормативно закреплены. С одной стороны это положительно сказывается с точки зрения порядка заполнения документов, дальнейшего обобщения информации, ее обработки. С другой стороны эти документы не отображают информации для целей учета по МСФО, например, не раскрывают данные о справедливой стоимости животных. В связи интеграцией отечественного учета в Мировое хозяйство, были разработаны и приняты соответствующие положения по ведению бухгалтерского учета и иные нормативные документы.

В настоящее время разработан проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции», который направлен на систематизацию учета в соответствии с МСФО. Настоящий Проект устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о биологических активах, а также порядок проведения первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее получения. Это отраслевой документ, который отражает

основные принципы учета биологических активов в сельском хозяйстве, вводит новые понятия, такие как «биотрансформация» и «биологические активы», дано определение сельскохозяйственной продукции [23].

Мы считаем, что принятие указанного ПБУ положительно скажется на дальнейшем развитии учета, откроются новые возможности для ведения сельскохозяйственного бизнеса. Учет продуктивного и рабочего скота будет вестись основываясь на специфике отрасли, на особом подходе к учету животных. При этом потребуется унификация отечественного учета, а так же отдельных аспектов в законодательстве в соответствии с требованиями МСФО. Обобщая вышеизложенное, следует отметить то, что бухгалтерский учет в России формировался на протяжении нескольких столетий. Формы и методы учета в различные эпохи рознились и зависели от: теоретических и практических разработок отдельных ученых, состояния микро- и макроэкономики, формы политического устройства государства и государственного воздействия на учет, мировых тенденций развития учета и других факторов. С течением времени бухгалтерская наука росла и развивалась, и та форма, в которой она представлена в настоящее время эволюционировала из накопленного опыта прошедших лет.

Бухгалтерский учет на протяжении всей его истории непрерывно преобразуется и совершенствуется. Интеграция отечественного учета в международный откроет для России новые возможности развития отраслей экономики и международного сотрудничества. При этом следует отметить, что внедрение международных стандартов в российскую практику учета не подразумевает моментального изменения всей системы бухгалтерского учета и отчетности в стране. Переход к использованию МСФО должен быть постепенным. Смысл такого перехода заключается в устранении недостатков и несоответствий отечественной системы бухгалтерского учета [149].

### 1.3. Практика учета и оценки продуктивного и рабочего скота

Рабочий и продуктивный скот в подавляющем большинстве сельскохозяйственных организаций Республики Татарстан оценивают по себестоимости 1 кг живой массы с доведением в конце года плановой себестоимости животного до фактической. Таким образом, применяется затратный подход при оценке животных. Оценку по справедливой стоимости хозяйства практически не производят. Причиной тому служат некоторые сложности связанные с определением справедливой стоимости биологических активов, с высокими затратами на их содержание и выращивание, с первоначальным признанием животных по справедливой стоимости.

Затраты по животным (на приобретение, выращивание, продажу и т.п.) отражаются на следующих счетах бухгалтерского учета: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 97 «Расходы будущих периодов». Основное стадо продуктивного и рабочего скота на предприятиях АПК Республики Татарстан формируется главным образом за счет выращивания в своей организации собственного молодняка животных, а так же путем приобретения племенного молодняка и взрослых племенных животных в племенных хозяйствах.

Сельскохозяйственные организации первоначально оценивают животных на выращивании и откорме по плановой себестоимости 1 кг живой массы. В конце отчетного периода плановая себестоимость доводится до фактической, и животные, переведенные в основное стадо, начинают учитываться как основные средства. В фактическую себестоимостью принятого к учету взрослого продуктивного и рабочего скота включаются суммы фактических затрат организации на его выращивание, или затраты связанные с приобретением скота в племенных хозяйствах за исключением НДС и других возмещаемых налогов.

Стоимость скота, в которой он был принят к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств, ежегодно переоценивается с учетом суммы начисленной амортизации. Стоимость одной единицы животного (молодняка, либо животного находящегося на выращивании и откорме) определяется исходя из его живой массы и плановой себестоимости килограмма живой массы.

Исчисление себестоимости прироста живой массы биологических активов за год по группам молодняка и взрослым животным каждого вида определяется путем суммирования живой массы поголовья на конец года и живой массы поголовья, выбывшего в течение года (включая павших животных по их массе на последнее взвешивание до падежа) за минусом живой массы приплода и поголовья, поступавшего на выращивание и откорм в течение года, и живой массы поголовья на начало года. Исчисленная величина составляет прирост живой массы по группе отдельного вида биологического актива. Себестоимость прироста одного центнера живой массы скота в изучаемых хозяйствах определяется путем деления суммы затрат, отнесенных на прирост живой массы биологических активов соответствующей группы на сумму прироста (в центнерах). Себестоимость живой массы молодняка животных и взрослого скота на откорме рассчитывают исходя из затрат на их выращивание и откорм в отчетном году. Таким образом, себестоимость 1 ц живой массы животных определяют делением их стоимости на количество центнеров живой массы (за исключением прироста живой массы животных, павших в отчетном году).

В исследуемых хозяйствах себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода по стаду молочного направления рассчитывают исходя из затрат на содержание молочных коров и быков производителей (если содержатся) за минусом затрат, отнесенных на побочную продукцию. Оставшиеся затраты распределяются в соответствии со следующей пропорцией: на молоко — 90%, на приплод — 10%.

В организациях занимающихся разведением рабочего скота, в

частности лошадей, стоимость жеребят при рождении определяют исходя из затрат на содержание кобыл в течение шестидесяти кормодней. В племенных хозяйствах себестоимость приплода на дату отбивки определяют путем суммирования годовых затрат на содержание кобыл и жеребцов-производителей, за вычетом стоимости произведенной побочной продукции и стоимости работы жеребцов и кобыл (в расчет берется нормативная себестоимость одного дня работы рабочих лошадей). Себестоимость прироста жеребят и молодняка прошлых лет пользовательного коневодства определяется при помощи суммирования общих затрат на выращивании, за минусом стоимости произведенной побочной продукции.

Приобретенный молодняк биологических активов оценивают по фактической себестоимости приобретения или учетным ценам (плановой себестоимости). После перевода молодняка биологических активов в другие половозрастные группы или в основное стадо, его оценивают по стоимости на начало отчетного года, пересчитанной с учетом затрат на выращивание, исчисленных по плановой себестоимости 1 ц прироста живой массы. После каждого взвешивания животных производится их дооценка на полученный в результате доращивания и откорма прирост живой массы. Сумма дооценки определяется путем умножения плановой себестоимости 1 ц прироста на количество прироста (ц) по каждому виду и половозрастной группе животных. Оценка биологических активов состоящих на выращивании и откорме произведенная по плановой себестоимости в конце года корректируется до уровня фактической себестоимости.

Отметим, что себестоимость 1 кг живого веса не должна превышать стоимость сдачи скота на мясокомбинат. Если бы данное условие было нарушено, то выращивание скота на мясо было бы экономически не целесообразным. С другой стороны выращивание крупного рогатого скота в хозяйствах Республики Татарстан не является высокодоходным. В связи с этим разница между затратами на выращивание и стоимостью сдачи скота является незначительной. Оценивая биологические активы по себестоимости,

организации не нарушают требований учета, хотя целесообразнее было бы производить оценку по справедливой стоимости. Доказательством того являются существенные различия в стоимости головы животного у разных хозяйств. Это связано с тем, что различные хозяйства на выращивание и содержание своих животных тратят различные суммы денежных средств, которые включаются в себестоимость животных. Если бы рабочий и продуктивный скот оценивали по справедливой стоимости, то данные были бы практически одинаковыми. Полученный результат связан с тем, что имеются кардинальные различия в методах оценки, которые, в свою очередь, влияют на выводы анализа. Оценка биологических активов по справедливой стоимости дала бы возможность более точного сопоставления данных различных хозяйств для выявления наиболее благополучных в финансово-хозяйственном отношении предприятий. Таким образом, мы пришли к выводу, что оценка животных (биологических активов) по справедливой стоимости будет более объективной, чем оценка по себестоимости.

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», справедливую стоимость биологических активов определяют исходя из их цены на активном рынке. Если цены на биологические активы известны участникам рынка, тогда порядок оценки биологических активов по справедливой стоимости можно представить в виде схемы (рисунок 3).

Для определения справедливой стоимости животных сельскохозяйственные организации имеют право использовать следующую информацию [50]: данные по ценам на скот собранные и обработанные отделениями Госкомстата (размещаются на официальных сайтах); сведения о ценах представленные информационно-аналитическими агентствами, осуществляющими мониторинг цен на животных и сельскохозяйственную продукцию (например, система государственного информационного обеспечения); информация по ценам, предоставляемая органами исполнительной власти по сельскому хозяйству России и субъектов РФ; данные торговых инспекций;

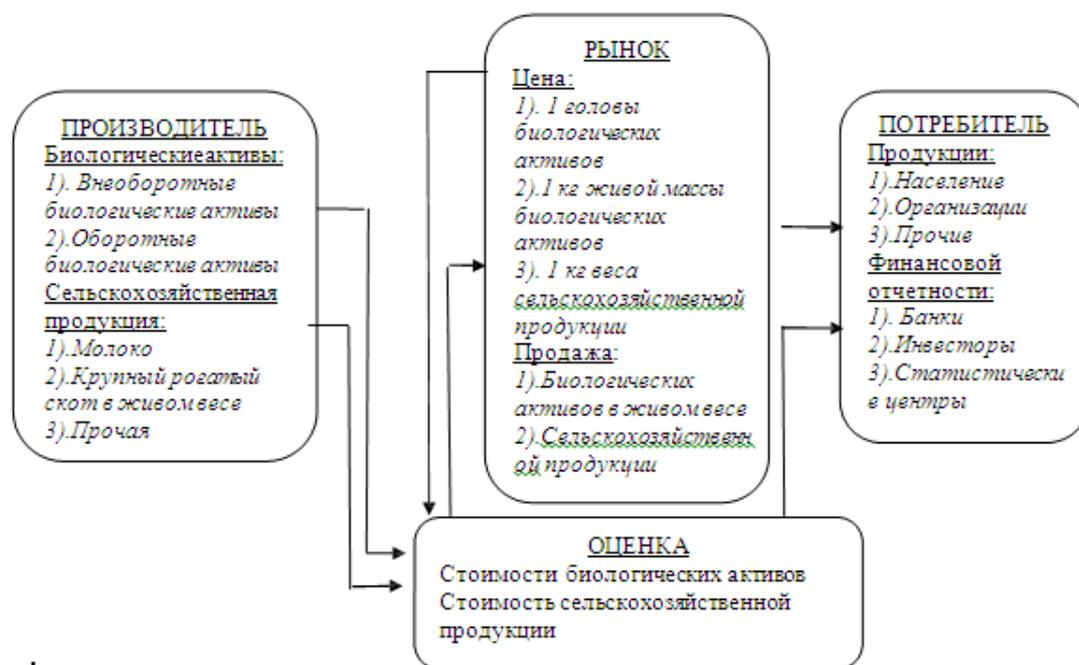


Рис. 3. Схема оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости.

информация, раскрываемая в средствах массовой информации (реклама на телевидении, радио и др.); экспертные заключения об определении стоимости отдельных животных; данные по ценам на сельскохозяйственных ярмарках; специализированная литература (каталоги и справочники о ценах на скот) и др. сведения; информация о стоимости скота отраженная на интернет ресурсах.

По нашему мнению, сельскохозяйственным организациям удобнее всего находить информацию о ценах на различных (как специализированных, так и рекламных) сайтах в сети интернет. Это обусловлено возможностью оперативного поиска информации о стоимости животных без потери времени на запросы в различные инстанции, которые обрабатываются в течение определенного периода времени, по прошествии которого предоставляемая по этим запросам информация теряет свою актуальность.

Таблица 3. Предлагаемые интернет источники для поиска цен на биологические активы

Тип интернет источников	Наименование интернет источника	Интернет ссылка	Краткое описание источника
Интернет-доски объявлений	Доска.ру	<a href="http://www.doska.ru/a-griculture/animal-husbandry/agricultur">http://www.doska.ru/a-griculture/animal-husbandry/agricultur</a>	На специальном разделе сайта размещены объявления о продаже/покупке биологических активов
	Доска бесплатных объявлений торговой-информационной системы «МегаСклад»	<a href="http://megasklad.ru/">http://megasklad.ru/</a>	
	Доска объявлений Агрору.ком	<a href="http://www.agroru.com/doska/s-h-">http://www.agroru.com/doska/s-h-</a>	На сайте размещены объявления о продаже/покупке биологических активов и сельскохозяйственной продукции с указанием цены
	Доска объявлений сайта «Я-фермер.ру»	<a href="http://www.ya-fermer.ru/market/">http://www.ya-fermer.ru/market/</a>	
	Доска объявлений Мирагро.ком	<a href="http://miragro.com/doska-obyavlenyi">http://miragro.com/doska-obyavlenyi</a>	
Сайты бесплатных объявлений	Авито.ру	<a href="http://www.avito.ru/">http://www.avito.ru/</a>	Универсальный сайт, где размещены объявления на различного рода товары,
	ALL.BIZ : Компании, товары и услуги всего мира	<a href="http://www.ru.all.biz/s/elskoe-hozyajstvo-bgm10">http://www.ru.all.biz/s/elskoe-hozyajstvo-bgm10</a>	
Торговые площадки	Единый центр развития сельского хозяйства	<a href="http://rosagrotorg.org">http://rosagrotorg.org</a>	Размещены данные по купле/продаже биологических активов и с.-х. продукции с указанием цен. Поиск товара по наименованию, категории, региону и др. критериям
	Торговая площадка сайта «Борона.нэт»	<a href="http://borona.net/">http://borona.net/</a>	
	Информационно торговая система «Открытый Племенной Рынок»	<a href="http://opr.lenagro.org/">http://opr.lenagro.org/</a>	Размещены данные по купле/продаже нетелей в разрезе пород с указанием количества животных и

## Продолжение таблицы 3

Информационные сайты с платной подпиской	Митинфо.ру	<a href="http://meatinfo.ru/">http://meatinfo.ru/</a>	Сайт осуществляет мониторинг цен на скот в живом весе и предоставляет информацию пользователям по средствам платной подписки
Сельскохозяйственные биржи	Национальная сельскохозяйственная биржа племенного скота	<a href="http://нетели.рф/">http://нетели.рф/</a>	На сайте отражены спрос и предложение на импортный и отечественный (по федеральным округам) племенной скот
Специализированные сайты коневодства	Рынок коневодства «Хорс.ру»	<a href="http://www.horse.ru/market/">http://www.horse.ru/market/</a>	Поиск цен производится на основе выборки лошадей по параметрам (основная специализация, ценовой класс, год рождения и др.)
	Конный рынок	<a href="http://www.equestrian.ru/market/">http://www.equestrian.ru/market/</a>	Размещены объявления о продаже лошадей с указанием цен на них

В таблице 3 мы указали интернет ресурсы, где можно узнать цены на скот. Для оценки животных организация так же может использовать: рыночные цены последних сделок по отдельным группам скота, если с момента заключения этих сделок и до отчетной даты не произошли серьезные изменения обстоятельств, определяющих рыночную цену (например, таких как: резкое изменение цен на сырье и энергоносители, вспышки опасных инфекционных заболеваний; рыночные цены схожих животных, скорректированные с учетом отличий; стоимость, рассчитанную на основе отраслевых показателей, используемых для определенного вида животного или группы животных. Если же информация о рыночных ценах на скот отсутствует, то для расчета справедливой стоимости сельскохозяйственное предприятие может использовать дисконтированную стоимость чистых денежных потоков, ожидаемых от данного животного (группы животных). Что бы определить дисконтированную величину чистых доходов организация должна располагать данными о предполагаемых ценах продажи,

о предполагаемых затратах и предполагаемой ставке дисконтирования.

Одной из наиболее важных задач ведения бухгалтерского учета является формирование финансовой отчетности. Сельскохозяйственные организации помимо основных форм заполняют специализированную отчетность (например, отчет о наличии животных (ф. №15-АПК), отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства (ф. №13-АПК) и др.). Рассматриваемые формы отчетности необходимы для отражения информации в части животных. Специализированная отчетность информирует пользователей о показателях состояния отрасли животноводства, которые не отражены в общеприменимых формах.

В процессе составления как основной (бухгалтерского баланса, отчета о движении денежных средств, отчета об изменениях капитала и др.), так и специализированной отчетности необходимо руководствоваться общими требованиями ее формирования, к которым относятся: полнота предоставляемой информации, ее достоверность, существенность, нейтральность, сопоставимость и др. В результате анализа выяснилось, что отчетность, формируемая изучаемыми организациями, не отвечает требованиям ее составления, так как большинство условий предъявляемых к ее формированию не выполняется, а именно: отражаются не все данные, характеризующие финансовые показатели предприятия, в полном объеме не раскрыта информация в части биологических активов. В связи с этим нарушается требование полноты предоставляемой информации; часть данных представленных отдельными организациями является недостоверной из-за расхождения показателей отчетности с фактическими данными (завышение себестоимости животных, предоставление недостоверных данных о их наличии и др.); бухгалтерская отчетность, формируемая в хозяйствах, является малоинформативной для внешних пользователей; в результате невыполнения перечисленных требований уменьшается полезность информации.

Для выявления полноты выполнения требований нами было проведено анкетирование работников 100 сельскохозяйственных предприятий

(менеджеров и бухгалтеров) по вопросам достаточности предоставляемой в отчетности информации в части продуктивного и рабочего скота для принятия управленческих решений.

В ходе проведенного опроса выяснилось, что многие сотрудники сельскохозяйственных предприятий считают информацию по рабочему и продуктивному скоту, раскрываемую в бухгалтерской отчетности, недостаточной для целей принятия управленческих решений. В частности, они полагают, что информация является: неполной, так как по имеющимся данным невозможно определить состояние отрасли животноводства; несущественной, так как данные по рабочему и продуктивному скоту представленные в отчетности сильно обобщены (например, в приложении к бухгалтерскому балансу амортизация отражена в целом по животным, а не отдельно по их группам, таким как скот рабочий и скот продуктивный) и недостаточны для принятия экономических решений (например, не представлена информация о породном составе животных, их продуктивности, о среднем сроке эксплуатации и др.); бесполезной, так как она не отражает всей необходимой информации, некоторые данные искажены, в связи с чем, трудно определить состояние биологических активов.

Таблица 4. Достаточность информации отчетности в части продуктивного и рабочего скота для принятия управленческих решений

Требование	Выполняется (+) / не выполняется (-)	Процент работников, которые дали соответствующий
Полнота предоставляемой	-	65
Достоверность данных отчетности	+	55
Существенность предоставляемой информации	-	75 %
Нейтральность информации	+	80
Сопоставимость данных отчетности	+	60
Полезность информации	-	55
Понятность данных отчетности	+	75
Достаточность информации для принятия	-	60 %

Изучаемыми хозяйствами в целях отражения информации по рабочему и продуктивному скоту используются следующие формы бухгалтерской (финансовой) отчетности: бухгалтерский баланс; пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах; отчет о наличии животных (форма № 15 – АПК). Информация в них предоставляется как в суммовом выражении (бухгалтерский баланс и пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах), так и в количественном выражении (отчет о наличии животных). Рассматриваемые формы отчетности, в зависимости от технологии обработки учетной информации и наличия технических средств автоматизации учетного процесса, заполняются как вручную, так и автоматизировано. Изучаемые организации, письменно заполняющие указанные формы, затрачивают больше времени на формирование отчетности, чем при использовании автоматизированных программ. Это связано с тем, что по средствам использования компьютерной техники с установленным программным обеспечением упрощается процесс подсчетов показателей, их сверки и корректировки.

Источниками для заполнения бухгалтерской (финансовой) отчетности служат: главная книга, оборотная ведомость, журналы-ордера, вспомогательные ведомости, лицевые счета, книга учета движения животных и птицы. В изучаемых организациях отчетность заполняется на основании документов указанных в таблице 2.4.3 «Источники заполнения отчетности в части продуктивного и рабочего скота». Мы полагаем, что информация, отражаемая в указанных выше регистрах, является недостаточной для формирования специализированной сельскохозяйственной отчетности, так как в них не представлены все необходимые показатели, характеризующие биологические активы (не определен возраст животных, срок полезного использования, продуктивность и др.). В результате этого составляемая отчетность является несодержательной, что способствует снижению заинтересованности пользователей отчетности.

Искаженная отчетность вводит в заблуждение ее пользователей,

провоцирует их на неправильную оценку финансового и имущественного положения организации и принятие ими ошибочных управленческих решений. Основной формой бухгалтерской отчетности, служащей главным источником информации об имущественном положении организации, о состоянии ее средств в денежной оценке на определенную дату, является бухгалтерский баланс. Первый раздел бухгалтерского баланса «Внеоборотные активы» включает в себя сведения о капитализации основных средств, к которым в том числе относится рабочий и продуктивный скот. Второй раздел бухгалтерского баланса «Оборотные активы» отражает сведения о животных на выращивании и откорме.

Недостатком рассматриваемой формы является суммирование в нем данных аналитического учета, при этом невозможно определить сумму капитализации, например, отдельных объектов основных средств, в нашем случае продуктивного и рабочего скота. С одной стороны это дает преимущества в наглядности, с другой - затрудняет анализ показателей, основанный на подробных данных. В свою очередь, отсутствие аналитических данных отрицательно влияет на достоверность выводов по конкретным показателям. Скот рабочий, продуктивный, а так же животные на выращивании и откорме в балансах изучаемых организаций не выделены в отдельную группу активов (биологические активы), как это представлено в бухгалтерских балансах, сформированных в соответствии с МСФО. В результате этого рассматриваемая форма полностью не раскрывает имущественного положения организации в части животных.

Еще одним недостатком бухгалтерского баланса является отражение прибыли отдельно от затрат и объемов реализации продукции, в связи с чем довольно сложно оценить эффективность работы сельскохозяйственного предприятия в части рентабельности продукции и продаж. Оценка потенциальных возможностей организации в данном случае искажается.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу в разделе «Основные средства» отражены первоначальная стоимость рабочего скота и

продуктивного скота, а так же сумма начисленной амортизации животных на начало и конец года. Обратим внимание на то, что сумма начисленной амортизации показана в целом по животным, а не по отдельным их группам, таким как скот рабочий и скот продуктивный. В результате этого невозможно проанализировать износ конкретного вида биологических активов.

На наш взгляд рассматриваемая форма является малоинформативной. Рабочий и продуктивный скот здесь обособленно не отображен. Данный актив можно было бы представить в виде таблицы с выделением в отдельную группу («Биологические активы») с последующим разделением на подгруппы животных (крупный рогатый скот, лошади, козы, овцы и др.), где можно было бы указать изменение первоначальной стоимости конкретных видов животных в течение года. В части амортизации не отражены срок полезного использования, метод начисления амортизации, а так же процент износа отдельных объектов основных средств (в том числе продуктивного и рабочего скота).

Кроме рассмотренных выше форм бухгалтерской отчетности обязательных для включения в годовую отчетность, изучаемыми организациями составляется специализированная сельскохозяйственная форма бухгалтерской отчетности «Отчет о наличии животных» (форма №15- АПК). В ней представлены сведения о наличии конкретных групп животных (крупный рогатый скот, лошади, свиньи и др.) имеющих в хозяйстве на начало года, на конец года, а так же их первоначальная стоимость. Каждая группа разделена на подгруппы в зависимости от половозрастных особенностей. Форма наглядно отражает наличие и движение животных в течение одного года, но в нее, по нашему мнению, необходимо внести сведения о справедливой стоимости биологических активов.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности составляемая изучаемыми организациями не раскрывает моменты учета биологических активов, хотя, по нашему мнению, показатели в части продуктивного и рабочего скота, с позиции специфики отрасли, являются

существенными и должны быть представлены для расшифровки. Обобщая вышеизложенное, отметим, что формируемая бухгалтерская отчетность сельскохозяйственных организаций в части биологических активов не востребована потенциальными инвесторами. Это вызвано следующим: отсутствием в отчетности полноценной информации о животных, на основе которой можно было бы провести качественный анализ отрасли и спрогнозировать ее состояние на перспективу; отсутствием форм отчетности, предназначенной для целей принятия управленческих решения; сложностью в применении отчетности как внутренними, так и внешними пользователями; несоответствием отчетности требованиям ее формирования и др.

В настоящее время входящие в бухгалтерскую отчетность формы не являются жестко регламентированными, а составляются предприятиями с учетом рекомендаций Минфина России. При этом организации имеют право разрабатывать собственные формы бухгалтерской отчетности, на основе рекомендуемых Минфином РФ образцов, с учетом изложенных выше требований. Требуется разработка таких форм, которые бы соответствовали требованиям Международных стандартов, и включали в себя всю необходимую для качественного анализа биологических активов информацию. Это, в свою очередь, будет способствовать гармонизации аналитического и синтетического учета, усилит взаимосвязь и взаимоконтроль учетных регистров.

Вместе с этим необходимо создавать новые источники информации для составления отчетности, которые бы обладали свойством наглядности, были бы менее громоздки. Для этого регистры, касающиеся учета продуктивного и рабочего скота, необходимо разделить на основные (журналы-ордера, ведомости и т. д.) и промежуточные (регистры-расчеты). На основе основных регистров составлять промежуточные регистры по каждой группе биологических активов (крупный рогатый скот, лошади и др.), а на основании промежуточных регистров формировать отчетность. Введение промежуточной ступени формирования отчетности будет способствовать

уменьшению количества арифметических ошибок, возникающих из-за невнимательности, так как процесс формирования отчетности станет более упорядоченным.

Таким образом, отметим, что грамотное и правильное составление бухгалтерской отчетности, позволит ее пользователям, видеть полную и правдивую финансовую ситуацию предприятия, а значит правильно просчитывать все финансовые перспективы на будущие периоды и оценивать возможные риски.

Обобщив информацию, изложенную во второй главе, мы выделили следующие направления по совершенствованию бухгалтерского учета биологических активов (в т.ч. продуктивного и рабочего скота) сельскохозяйственных организаций:

1. Разработка механизма оценки биологических активов по справедливой стоимости с целью ликвидации расхождений в оценке и связанных с этим искажений данных отчетности. Описание указанного механизма в инструкции по оценке биологических активов с ее приложением в учетную политику организации;

2. Создание общедоступной единой информационной базы для оперативного поиска данных о рыночных ценах на биологические активы в разрезе регионов, что поспособствует упрощению расчета справедливой стоимости;

3. Закрепление в учетной политике организации: модернизированного рабочего плана счетов с выделением отдельных счетов по учету биологических активов; правил и способов контроля за хозяйственными операциями в части биологических активов; правил заполнения документов, сроков их сдачи, указание должностей сотрудников ответственных за их формирование; обязательного наличия графика документооборота; более подробной информации об используемых средствах автоматизации, программном обеспечении с указанием их наименования и выполняемых функций, процессов; способов контроля за соответствием учетных данных

показателям фактического наличия биологических активов.

4. Модернизация имеющихся и разработка новых форм регистров и форм отчетности для целей отражения информации по биологическим активам, введение промежуточной ступени формирования отчетности. Обеспечение полноты, достоверности, существенности, полезности и понятности предоставляемой в отчетности информации;

5. Обязательный переход на автоматизированный учет биологических активов с целью увеличения скорости обработки учетной информации, а также исключения ошибок в отчетности возникающих в процессе подсчета и переноса данных из одного регистра в другой.

Таким образом, проведенное во второй главе исследование подтверждает необходимость модернизации отечественного бухгалтерского учета продуктивного и рабочего скота, являющегося биологическими активами сельского хозяйства, совершенствования учета в соответствии с изложенными в МСФО положениями. На этом этапе последует внесение серьезных поправок в действующие нормативные правовые акты регламентирующие учет, что приведет к перестроению некоторых положений, методов и способов учета. Результатом такой модернизации станет возможность: достоверного определения результатов сельскохозяйственной деятельности; отражения этих результатов в финансовой отчетности организации, которая будет более правдива и понятна пользователям; развития эффективной системы менеджмента; роста капитализации и расширения возможностей для ведения агробизнеса в стране.

## 2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА АКЦИОНЕРНОГО ОБЩЕСТВА «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ

### 2.1 Экономическая характеристика деятельности предприятия

АО «Бирюли» организовалось на базе Ордена Трудового Красного Знамени племенного зверохозяйства «Бирюлинский», который был организован в июне 1930 года, как кролиководческое хозяйство, приобрели пушных зверей. В настоящее время – это крупнейшее племенное сельскохозяйственное предприятие.

Животноводство – одно из основных направлений АО «Бирюли». На фермах хозяйства в настоящее время содержится более 3600 голов КРС, из которых практически 1600 – дойные коровы. На молочно-товарных фермах установлены современные шведские доильные установки «ДеЛаваль», с 2003 года применяются кормосмесители «Оптимикс». АО «Бирюли» является племенным репродуктором КРС – голштиннофризской породы (тип татарский). Второе важное направление хозяйства – это производство пушно-мехового сырья (соболь, норка, лисица, песец), которое реализуется не только на внутреннем рынке, но и является экспортным товаром. По количеству основного поголовья лисиц, АО «Бирюли» занимает второе место среди хозяйств России. Ежегодно результаты звероводства отмечаются дипломами, медалями и почетными грамотами Минсельхозпрода РТ и РФ.

Еще одним направлением являются растениеводство, овощеводство, возделывание картофеля. На площади 120 гектаров возделывается картофель элитных сортов, урожайность которого составила свыше 250 центнеров с гектара. В овощеводстве на площади 80 га выращивается капуста, столовая свекла, морковь. Урожайность овощей достигает 550 ц/га. Для хранения картофеля и овощей используются высокотехнологические хранилища с компьютеризированным контролем температурного режима.

Организация прошла регистрацию по адресу Татарстан Респ., Высокогорский р-н, п. Бирюлинского Зверосовхоза, ул. В. Интернационалистов, д.1. Полное наименование фирмы: Акционерное общество «Бирюли».

Общая земельная площадь на 31 декабря 2018 г. составляет 22938 га, из которых пашня занимает 16575 га. Земельные фонды являются важнейшей составной частью ресурсов сельского хозяйства. От рационального использования земли, повышения ее плодородия зависит развитие всех отраслей производства. Основой земель сельскохозяйственного назначения считаются сельхозугодия. Туда входит: пашня, сенокосы, пастбища, залежи и многолетние насаждения. В АО «Бирюли» за 5 лет, с 2014 по 2018 год, площадь земель в АО «Бирюли» сократилась на 783 га. Данное изменение в целом вызвано уменьшением площади сельскохозяйственных угодий.

Удельный вес пашни в 2018 году в структуре сельскохозяйственных угодий организации составляет 76,9 %, что на 0,7 % меньше, чем в 2014 году, и на 10,8 % меньше среднего показателя по РТ.

Специализация сельскохозяйственного предприятия как форма общественного разделения труда выражается в преимущественном производстве определённых видов продукции, а иногда и в пополнении отдельной стадии в производстве готового продукта. Специализация производства позволяет сделать упор развития производительных сил на наиболее сильные отрасли. Для того, чтобы определить специализацию организации АО «Бирюли», необходимо произвести расчет товарной продукции. Рассмотрим таблицу 4.

По данным таблицы 4 можно утверждать, что наибольший удельный вес в структуре товарной продукции АО «Бирюли» занимает продукция животноводства – 41,4%. Также крупнейшую долю в структуре продукции занимает продукция звероводства – 22,2%. Исходя из этого можно сказать, что АО «Бирюли» имеет скотоводческо-звероводческую специализацию с развитым растениеводством.

Таблица 4 – Состав и структура товарной продукции в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2014-2018

годы (в сопоставимых ценах)

Виды угодий	Годы										Структу ра в среднем за 5 лет	
	2014		2015		2016		2017		2018			%
	Тыс.р.	%	Тыс.р.	%	Тыс.р.	%	Тыс.р.	%	Тыс.р.	%		
Зерно	46378,0	11,5	33494,0	9,9	63799,0	14,7	48632,0	12,2	68309,0	16,9	13,0	
Картофель	12527,0	3,1	30026,0	8,9	16004,0	3,7	22752,0	5,7	18388,0	4,5	5,2	
Овощи	16073,0	3,9	20873,0	6,2	13718,0	3,2	34859,0	8,8	32580,0	8,1	6,0	
Молоко	91877,0	22,8	106490,0	31,7	114847,0	26,5	132839,0	33,4	116235,0	28,8	28,6	
Мясо КРС	60662,0	15,0	47240,0	14,1	74182,0	17,1	32602,0	8,2	39015,0	9,7	12,8	
Продукция звероводства	63529,0	15,7	97810,0	29,1	150760,0	34,8	125473,0	31,6	-	-	22,2	
Всего	403789	100	335933	100	433310	100	397157	100	274527	100	100	

хозяйства по величине его коэффициента. Для этого используем формулу, предложенную проф. Поповичем И.В.:

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

$p$  – удельный вес отрасли в структуре товарной продукции, %;

$i$  – порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего.

$$K_c = 100 / 28,6*(2^1-1)+22,2*(2^2-1)+13,0*(2^3-1)+12,8*(2^4-1)+ 6,1(2^5-1)+5,2*(2^6-1)= 0,28$$

Таким образом, хозяйство имеет достаточно невысокий уровень специализации. При этом мы можем сказать, что АО «Бирюли» в большей степени специализируется на производстве продукции животноводства и звероводства. Для характеристики любого хозяйства не менее важным является оценка его обеспеченности средствами производства, в частности производственными фондами. Для того, чтобы определить уровень обеспеченности сельскохозяйственных предприятий основными производственными фондами используют показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда.

Проанализировав данные из таблицы ниже, можно сделать вывод, что фондооснащенность хозяйства имеет тенденцию к увеличению – если в 2014 году этот показатель равнялся 3110,3 тыс. руб, то в 2018 году он составил уже 3740,6 тыс. руб., что на 630,3 тыс. руб. больше. На увеличение фондооснащенности в наибольшей степени влияет увеличение стоимости основных производственных средств. Фондовооруженность в период с 2014 по 2018 годы также возрастает. Так, в отчетном году показатель составляет 1768,7 тыс. руб, что на 463,2 тыс. руб. больше, чем в 2014 году. Однако в целом и фондооснащенность и фондовооруженность труда в организации ниже, чем средние показатели по РТ.

Таблица 5 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в АО «Бирюли» Высокогорского района за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	69453,0	735115,0	758512,0	759595,5	806517,0	308432,0
Площадь сельхозугодий, га	22330,0	22330,0	21986,0	21561,0	21561,0	6442,0
Среднегодовая численность работников, чел.	532	511	478	462	456	98,0
Фондооснащенность, тыс.руб. на 100 га сельхозугодий	3110,3	3292,1	3450,0	3523,0	3740,6	4787,8
Фондовооруженность труда, тыс.руб. на 1 работника	1305,5	1438,6	1586,8	1644,1	1768,7	3142,6

Важное место в повышении экономической эффективности сельскохозяйственного производства занимает материально-техническая база. 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 труда.

Таблица 6 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в АО «Бирюли» Высокогорского района за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
1	2	3	4	5	6	7
Сумма энергетических мощностей, л.с.	36823	37976,0	34014,0	32887,0	34385	7769,0

Продолжение таблицы 6

1	2	3	4	5	6	7
---	---	---	---	---	---	---

Площадь пашни, га	17 354,0	17 354,0	17 000,0	16 575,0	16 575,0	5 650,0
Среднегодовая численность работников, чел.	532	511	478	462	456	98,0
Энергооснащенность, л.с. на 100 га пашни	212,2	218,8	200,1	198,4	207,5	137,5
Энерговооруженность труда, л.с. на 1 работника	69,2	74,3	71,2	71,2	78,5	79,2

Данные таблицы 6 показывают, что с 2014 по 2018 годы наблюдалось снижение энергооснащенности организации. Так, этот показатель упал на 4,7 л.с. – с 212,2 до 207,5 л.с. Однако, стоит взять во внимание тот факт, что показатель ежегодно значительно превышает средний показатель по РТ.

Что касается энерговооруженности труда в организации, то здесь наблюдается небольшой рост. Если в 2014 этот показатель был равен 69,2, то в 2018 году он поднялся до уровня 78,5. Стоит отметить, что показатель энерговооруженности труда данной организации несколько ниже среднестатистического по РТ.

Одним из важнейших условий для успешного ведения хозяйства является обеспеченность трудовыми ресурсами. Трудовые ресурсы сельского хозяйства - это часть сельского населения, обладающая знаниями и опытом работы в сельскохозяйственных отраслях и способная заниматься общественно полезной деятельностью. По данным таблицы видно, что среднегодовая численность работников период с 2014 по 2018 уменьшилась на 94 человека, вместе с этим уменьшилось и количество отработанных часов в году – на 162,5 тыс. чел. час. Показатель уровня использования запаса также уменьшается – за 5 лет он снизился на 16,9% с 142,6 до 125,7%. Значит, в АО «Бирюли» прослеживается понижение уровня использования рабочей силы. Однако, несмотря на отрицательную динамику, важно отметить, что показатели по предприятию в целом выше, чем средние показатели по РТ. Так, уровень использования запаса труда по организации в среднем, выше среднестатистического показателя на 23,2%.

Таблица 7 – Уровень использования запаса труда в АО «Бирюли» Высокогорского района за 2014-2018 годы

	Годы	В	В
--	------	---	---

Показатели	2014	2015	2016	2017	2018	средне м за 5 лет	среднем по РТ за 2018 год
Среднегодовая численность работников, чел.	532	511,0	478,0	462,0	438	484,2	105,0
Годовой запас труда, тыс. чел.-час.	919,8	883,5	826,5	798,8	757,3	837,2	191,0
Фактически отработано, тыс.чел.час.	1312	1215,0	1050	1001,0	952	1106	207,0
Уровень использования запаса труда, %	142,6	137,5	127,0	125,3	125,7	131,6	108,4

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов производства – земли, производственных фондов и труда. Рассмотрим данные показатели более подробно и отобразим все данные в виде таблицы 8. Проанализировав таблицу 8, можно сделать вывод, что за период с 2014 по 2018 годы выход валовой продукции на 100 га соизмеримой пашни увеличился на 15,8 тыс. руб. Величина издержек производства за период с 2014 по 2018 год колеблется: если в 2014 году этот показатель был равен 3,4, то в 2016 снизился на 0,3, до 3,1, а к 2018 вновь повысился до 3,5. Показатель стоимости валового дохода за пятилетний период имеет тенденцию к росту и в целом показывает значения выше, чем в среднереспубликанские. Так, показатель в 2014 году составлял 627,6 тыс. руб., а в 2018 - 699,1 тыс. руб., рост составил 71,5 тыс. руб. Стоимость валового дохода, приходящегося на 1 работника в 2018 году, увеличилась по сравнению с 2014 годом на 80,5 тыс. руб. Стоимость валового дохода, приходящегося на 100 руб. ОПФ за 2014-2018 годы снижается на 1,5 тыс. руб. За анализируемый период с 2014 по 2018 год уровень рентабельности производства снижается с 5,9 до 2,0 %, т.е. на 3,9%. Данное уменьшение уровня рентабельности производства вызывается снижением эффективности использования земельных угодий, основных фондов и производительности труда.

Таблица 8 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в АО «Бирюли» Высокогорского района за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ, 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах 1994 года в расчете на: 100 га сельхозугодий, тыс.руб	75,5	81,3	83,4	84,7	87,6	63,1
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	275,5	296,3	305,7	312,1	322,8	246,2
1 среднегодового работника, тыс. руб.	31,7	35,5	38,4	39,5	43,1	41,4
100 руб. основных производственных фондов, руб.	2,4	2,5	2,4	2,4	2,3	1,3
100 руб. издержек производства, руб.	3,4	3,6	3,1	3,1	3,5	1,9
Сумма валового дохода в расчете на: 100 га сельхозугодий, тыс.руб	627,6	640,9	658,2	686,9	699,1	510,4
100 руб. соизм. пашни, тыс. руб.	2289,9	2336,1	2411,4	2531,3	2576,3	1992,1
1 среднегодового работника, тыс. руб.	263,7	280,1	302,7	320,6	344,2	335
100 руб. основных производственных фондов, руб.	20,2	19,5	19,1	19,5	18,7	10,7
100 руб. издержек производства, руб.	28,3	27,4	24,8	25,0	27,7	15,7
Сумма прибыли в расчете на: 100 га сельхозугодий, тыс.руб	214,8	161,3	187,9	105,1	84,6	129,0
100 руб. соизм. пашни, тыс. руб.	783,7	588,1	688,6	387,2	311,8	503,6
1 среднегодового работника, тыс. руб.	90,2	70,5	86,4	49,0	41,7	84,6
100 руб. основных производственных фондов, руб.	6,9	4,9	5,4	3,0	2,3	2,7
100 руб. издержек производства, руб.	9,7	6,8	7,1	3,8	3,4	4,0
Уровень рентабельности (+), убыточности (-), %	5,9	4,2	4,7	2,5	2,0	5,8

Сравнение данных по АО «Бирюли» и в среднем по республике Татарстан за 2018 год позволяет сделать вывод, что подавляющее большинство показателей организации находится в пределах средних показателей по региону, однако в последние 2 года они почти в 2 раза ниже.

## 2.2. Оценка финансового состояния

Для наиболее полной и точной характеристики финансово-экономической



Актив	На начало периода	На конец периода	Пассив	На начало периода	На конец периода	Платежный излишек или недостаток	
						На начало периода	На конец периода
1. Наиболее ликвидные активы (А1)	186	411	1. Наиболее срочные обязательства (П1)	163149	154946	-162963	-154535
2. Быстро реализуемые активы (А2)	20601	37543	2. Краткосрочные пассивы (П2)	164144	66389	-143543	-28846
3. Медленно реализуемые активы (А3)	548532	470009	3. Долгосрочные пассивы (П3)	33253	121081	515279	348928
4. Труднореализуемые активы (А4)	791237	823369	4. Постоянные пассивы (П4)	1000010	988505	-208773	-165136
Баланс	1360556	1330921	Баланс	1360556	1330921	-	-

Неравенство  $A4 \leq P4$  выполняется, так как на начало года  $791237 < 1000010$ , платежный недостаток составляет 208773 тыс. руб.; на конец года  $823369 < 988505$ , платежный недостаток составляет 165136 тыс. руб. Это говорит о соблюдении минимальных условий финансовой устойчивости организации, наличии у нее собственных оборотных средств. Платежный недостаток на конец года уменьшается на 43637 тыс.руб.

Рассмотрим неравенства: на начало года:  $A1 \leq P1$ ;  $A2 \leq P2$ ;  $A3 \geq P3$ ;  $A4 \leq P4$

Если хотя бы одно из первых трех неравенств не выполняется, то ликвидность баланса отличается от абсолютной ликвидности. На конец года неравенства имеют такой же вид. Следовательно, у предприятия на данный момент нехватка денежных средств, чтобы погасить кредиторскую задолженность. Сопоставление ликвидных средств и обязательств позволяет вычислить следующие показатели:

$$\text{Текущую ликвидность (ТК)} = (A1 + A2) - (P1 + P2) \quad (3)$$

$$\text{На начало года: ТК} = (186 + 20601) - (163149 + 164144) = -306506$$

$$\text{На конец года: ТК} = (411 + 37543) - (154946 + 66389) = -183381$$

Из вычисленных данных видно, что предприятие на начало 2018 года находилось в неплатежеспособном состоянии, ситуация начала изменяться в положительную сторону к концу года.

Найдем также значение перспективной ликвидности (ПЛ).

$$ПК = АЗ - ПЗ \quad (4)$$

На начало года:  $ПК = 548532 - 33253 = 515279$

На конец года:  $ПК = 470009 - 121081 = 348928$

Следовательно, платежеспособность предприятия к концу года уменьшилась. Для комплексной оценки платежеспособности хозяйства в целом следует использовать финансовые коэффициенты платежеспособности. Для удобства проведения анализа, сведем расчеты величины коэффициентов платежеспособности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ в таблицу 10.

Таблица 10 – Коэффициенты платежеспособности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2018 год

Коэффициенты	Нормальные ограничения	Начало года	Конец года	Отклонения
1.Общий показатель ликвидности(L1)	$L1 \geq 1$	0,68	0,71	+0,03
2. Коэффициент абсолютной ликвидности (L2)	$0,2 \leq L2 \leq 0,5$	0,001	0,002	+0,001
3.Коэффициент быстрой ликвидности(L3)	$0,7 \leq L3 \leq 0,8$	0,063	0,171	+0,108
4.Коэффициент текущей ликвидности(L4)	$1,5 \leq L4 \leq 2,5$	1,739	2,294	+0,555
5.Коэффициент маневренности функционирующего капитала(L5)	-	0,110	0,127	+0,017
6.Доля оборотных средств в активах(L6)	$L6 \geq 0,5$	0,353	0,403	+0,050
7.Коэффициент обеспеченности собственными средствами(L7)	$L7 \geq 0,1$	0,120	0,203	+0,083

Исходя из таблицы, можно сделать вывод о недостаточной способности предприятия рассчитаться денежными средствами по своим обязательствам в определенный момент времени. Общий показатель ликвидности L1 не укладывается в пределы установленного норматива, хоть и стремится к нему, показывая рост к

концу года, остальные показатели свидетельствуют о преобладающем количестве обязательств организации над собственными активами. Величина показателя в конце года выше, чем в начале года на 0,03. Данное увеличение связано с одновременным увеличением суммы всех ликвидных средств предприятия и уменьшением суммы всех платежных обязательств.

Коэффициент абсолютной ликвидности не укладывается в пределы норматива ни в начале, ни в конце года. Это означает, что предприятие, скорее всего, не сможет погасить свою задолженность немедленно. В конце года его величина увеличилась на 0,001, и это говорит об незначительном увеличении возможности погасить задолженность в ближайшие сроки.

Коэффициент быстрой ликвидности также не удовлетворяет нормальным значениям показателя. В начале года показатель был равен 0,063, а к концу года он стал 0,171, при этом возможность покрыть обязательства у предприятия немного повысилась - на 0,108. Коэффициент текущей ликвидности как в начале периода (1,739), так и в конце периода (2,294), вписываются в нормативные диапазоны. Это дает понять, что организация может погашать краткосрочные задолженности за счет только оборотных активов. Коэффициент маневренности функционирующего капитала к концу года повышается на 0,017 и составляет 0,127. Показатель несколько низок, это может свидетельствовать о возникновении неплатежеспособности организации. Доля оборотных средств в активах предприятия на конец года увеличивается на 0,05. Он практически укладывается в нормальные показатели, что является положительным моментом.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования соответствует нормативным, на начало года наблюдается 0,12, а на конец – 0,203. Наблюдается увеличение данного показателя на 0,083. Это свидетельствует о том, что предприятие располагает достаточным количеством собственных оборотных средств, необходимых для его финансовой устойчивости. Для наиболее точного анализа платежеспособности хозяйства рассчитаем 2 показателя: 1) коэффициент восстановления платежеспособности (КВПт); 2) коэффициент утраты платежеспособности (КУПт).

$$1) \text{ КВПт} = (K1ф + 6/Т (K1ф - K1н)) / 2 = (1,739 + 6/12(1,739 - 2,294)) / 2 = 1,422$$

Значение данного показателя больше 1, следовательно, динамика изменения показателя текущей ликвидности с начала года до отчетной даты показывает, что у предприятия в ближайшие полгода есть реальная возможность восстановить платежеспособность.

$$2) \text{КУПт} = (K1ф + 3/Т (K1ф - K1н)) / 2 = (1,739 + 3/12(1,739 - 2,294)) / 2 = 1,33$$

Коэффициент утраты платежеспособности больше 1, это свидетельствует об отсутствии реальной угрозы для предприятия утратить платежеспособность. Это нормальное состояние отчетного года динамике коэффициента текущей ликвидности, через 3 месяца его значение, как минимум, не станет ниже 2, став неудовлетворительным.

Важнейшим составляющим анализа финансового состояния предприятия является анализ его финансовой устойчивости. Рассмотрим коэффициенты финансовой устойчивости, рассчитаем их отклонения на начало и на конец 2018 года в таблице 11.

Таблица 11 – Показатели финансовой устойчивости АО «Бирюли» Высокогорского района РТ за 2018 год

Коэффициенты	Нормальные ограничения	На начало года	На конец года	Отклонения, +, -
1. Коэффициент капитализации( $U_1$ )	$U_1 \leq 1,5$	0,439	0,5	+0,061
2. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования( $U_2$ )	$0,2 \leq U_2 \leq 0,8$	0,199	0,203	+0,004
3. Коэффициент финансовой независимости( $U_3$ )	$U_3 \geq 0,5$	0,742	1,154	+0,412
4. Коэффициент финансирования( $U_4$ )	$U_4 \geq 1$	1,997	2,278	+0,281
5. Коэффициент финансовой устойчивости( $U_5$ )	$U_5 \geq 0,7$	0,691	0,786	+0,095

На основании таблицы 11 можно сделать следующие выводы о коэффициентах финансовой устойчивости предприятия:

$U_1$  - коэффициент капитализации показывает эффективность использования организацией собственного капитала. В начале года он составляет 0,439, но к концу года вырастает на 0,061 единицы – до 0,5. Данный показатель укладывается в пределы установленного норматива, значит, величина заемных средств, привлеченных предприятием на собственные средства, довольно высокая.

U2 - коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования. Данный коэффициент показывает, какая часть оборотных активов финансируется за счет собственных средств. Таким образом, показатель имеет тенденцию к увеличению – к концу года он повысился на 0,004 позиции: с 0,199 до 0,203. Стоит отметить, что значения близки к среднестатистическим.

U3 - коэффициент финансовой независимости показывает долю активов организации, которые покрываются за счет собственного капитала. Данный показатель должен быть больше 0,5. В начале года он равен 0,726, а к концу года увеличивается до 1,154. Это говорит о том, что значения коэффициента укладываются в установленные нормы. Близость этого значения к единице говорит о сдерживании темпов развития предприятия. Отказавшись от привлечения заемного капитала, организация лишается дополнительного источника финансирования прироста активов (имущества), за счет которых можно увеличить доходы. U4 - коэффициент финансирования показывает, какая часть деятельности финансируется за счет собственных и заемных средств. Данный показатель должен быть больше единицы, что и установлено в нашей организации – 1,997 в начале года и 2,278 в конце отчетного периода. Чем выше значение числового коэффициента, тем устойчивее финансовое состояние предприятия. U5 - коэффициент финансовой устойчивости. Показывает, какая часть актива финансируется за счет устойчивых источников, то есть долю тех источников финансирования, которые организация использует в своей деятельности больше года. Показатель практически укладывается в пределы установленного норматива ( $U5 \geq 0,7$ ) – 0,691 в начале года и 0,786 в конце года. По данным таблицы 10 можно сделать общий вывод о том, что организация в целом финансово устойчива, также значения многих показателей к концу года имеют тенденцию увеличения.

### 2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

В организации АО «Бирюли» бухгалтерский учет ведется бухгалтерией, которая является самостоятельной структурной единицей внутри организации. Бухгалтерией на обязательной постоянной основе ведется учет фактов

хозяйственной жизни, происходящих на предприятии, и всю полученную информацию и результаты систематизирует в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Бухгалтерией АО «Бирюли» ведется как бухгалтерский, так и управленческий учет. В обязанности бухгалтерии входят проведение анализа и обобщение результатов анализа, в том числе представление информации о результатах управляющему звену для принятия ими в дальнейшем верных управленческих решений, а также разработки и утверждения финансовых планов в долгосрочной и краткосрочной перспективе.

В бухгалтерии АО «Бирюли» работает целый штат сотрудников: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, а также бухгалтера на различных участках. Для лучшей кооперации и разделения труда, для каждого из них разрабатываются должностные инструкции, позволяющие им исполнять свои обязанности. Каждый из них отвечает за свои участки: учет по налогам, по расчетам, по растениеводству и животноводству, по заработной плате работников и т.д. Составляются эти инструкции главным бухгалтером и утверждаются руководителем организации. Главным бухгалтером на предприятии является Низамова Д.М. Она ведет наблюдение за событиями, изучает их сущность и определяет их как экономические явления, составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность, готовит специальные обзоры. Она несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер Низамова Д.М. участвует в разработке и утверждении правил, касающихся документооборота на предприятии, также способах и технологиях обработки учетной информации, ее хранения и списания. Ответственность за правильную организацию бухгалтерского учета на предприятии, в том числе соблюдение законодательства при выполнении фактов хозяйственной жизни несет руководитель – И.И. Мухлисов. Ответственность за формирование и содержание учетной политики несет руководитель организации, а не главный бухгалтер. В организации АО «Бирюли» главный бухгалтер занимается разработкой учетной политики, а руководитель, в свою очередь, ее утверждает. В ПБУ были внесены некоторые поправки, согласно которым был уточнен порядок формирования предприятиями учетной политики, а именно пункта, касающегося

выбора способа учета.

Бухгалтерский учет на предприятии ведется в журнально-ордерной форме и частично автоматизирован. Ведется в машинно-ориентированной форме на базе бухгалтерских программ «1С:Бухгалтерия 8.2» и в соответствии с рабочим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

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. 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.

На предприятии АО «Бирюли» 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, главный бухгалтер предприятия и ответственное лицо за определенный участок учета.

Как и на других предприятиях, в АО «Бирюли» разработаны компетенции по безопасности жизнедеятельности работников. Главной целью является формирование в организации основных принципов и понятий, касающихся безопасности жизнедеятельности сотрудников, а также неразрывном единстве эффективной профессиональной деятельности с требованиями безопасности и

защищенности человека. При этом, как основные, выделяются задачи по приобретению сотрудниками предприятия АО «Бирюли» понимания проблем безопасности жизнедеятельности, а также снижения возможных рисков, связанных с их профессиональной деятельностью, развитию способности идентификации опасности и оценивании возможных рисков, возникающих во время выполнения трудовых обязанностей. организм.

Компетенции, предусмотренные программой государственной итоговой аттестации, безопасности жизнедеятельности, физической культуре, деловому общению и иностранному языку освоены освоены в полном объеме (Приложения Г,Д,Е).

### 3. РАЗВИТИЕ УЧЕТА И ОЦЕНКИ ПРОДУКТИВНОГО И РАБОЧЕГО СКОТА

#### 3.1 Рекомендации по совершенствованию учетного процесса продуктивного и рабочего скота

На основании проведенного анализа текущего состояния бухгалтерского учета биологических активов в сельскохозяйственных организациях нами были разработаны рекомендации по оптимизации учетного процесса биологических активов, включающие: использование справедливой стоимости при оценке биологических активов; модификацию рабочего плана счетов с выделением отдельных счетов для учета биологических активов; модификацию форм первичных учетных документов по движению биологических активов. В ходе проведенного исследования мы обосновали, что биологические активы предприятий АПК являются отдельной категорией активов, требующей обособленного отражения на счетах бухгалтерского учета. В настоящее время для отражения биологических активов в отечественном бухгалтерском учете используют следующие счета: сч. 01 «Основные средства» суб.4 «Скот

рабочий и продуктивный»; сч. 02 «Амортизация основных средств»; сч. 11 «Животные на выращивании и откорме»; и некоторые другие счета. Таким образом, возникают противоречия с требованиями МСФО 41 «Сельское хозяйство». В связи с этим мы предлагаем внести изменения в специализированный план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций путем выделения новых счетов и уточнения уже имеющихся.

Предлагаемые изменения плана счетов в части учета биологических активов представлены в таблице 12. Для совершенствования специализированного плана счетов сельскохозяйственных организаций в части биологических активов (продуктивного и рабочего скота) мы предлагаем следующее:

Таблица 12 - Рекомендуемые синтетические счета, аналитические счета и субсчета для учета биологических активов на предприятиях АПК

№ п/п	Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	Амортизация основных средств и внеоборотных биологических активов	02	2. Амортизация внеоборотных биологических активов 2.1. Амортизация собственных внеоборотных биологических активов 2.2 Амортизация арендуемых внеоборотных биологических активов
2	Внеоборотные биологические активы	06	1. Внеоборотные биологические активы отрасли животноводства 1.1. Скот рабочий 1.2. Скот продуктивный 2. Внеоборотные биологические активы растениеводства Выбытие внеоборотных биологических активов
3	Вложения во внеоборотные активы	08	Перевод оборотных биологических активов во внеоборотные Приобретение внеоборотных биологических активов
4	Оборотные биологические активы отрасли животноводства	11	Молодняк биологических активов Биологические активы животноводства на откорме 3. Птица 4. Звери 5. Кролики 6. Семьи пчел 7. Молодняк биологических активов, переданный гражданам по договорам 8. Биологические активы, принятые от населения для продажи 9. Биологические активы, переданные в переработку на сторону
5	Забалансовые счета		
6	013 Внеоборотные биологические активы, арендованные у сторонних организаций		

Примечание: предложения автора по изменению плана счетов выделены курсивом.

1) убрать из структуры счета 01 «Основные средства» аналитические субсчета: «Скот рабочий и продуктивный», «Многолетние насаждения» и выделить отдельный синтетический счет по учету биологических активов предприятия, например, счет 06 «Внеоборотные биологические активы» с разделением на субсчета и аналитические счета: 06.1 «Внеоборотные биологические активы животноводства»; 06.1.1 «Скот рабочий» ; 06.1.2 «Скот продуктивный»; 06.2 «Внеоборотные биологические активы растениеводства»; 06.3 «Выбытие внеоборотных биологических активов».

Это позволит выделить «Основные» биологические активы из состава основных средств, учет по ним вести отдельно в зависимости от специфики сельскохозяйственной деятельности;

2) модифицировать счет 02 «Амортизация основных средств» в части Внеоборотных биологических активов, учитываемых по себестоимости. Мы предлагаем переименовать указанный счет в сч. 02 «Амортизация основных средств и внеоборотных биологических активов» и открыть к нему следующие субсчета и аналитические счета: 02.1 «Амортизация основных средств»; 02.2 «Амортизация внеоборотных биологических активов»; 02.2.1 «Амортизация собственных внеоборотных биологических активов». На данном субсчете будет отражаться информация о начисленной амортизации по рабочему и продуктивному скоту, а так же по другим биологическим активам животноводства и растениеводства, имеющимся в собственности сельскохозяйственной организации. Пользуясь информацией с данного субсчета можно определить необходимость обновления продуктивного и рабочего скота; 02.2.2 «Амортизация арендуемых внеоборотных биологических активов». На нем будут представлены данные по амортизации продуктивного и рабочего скота, а так же по другим долгосрочным биологическим активам животноводства, которые являются арендуемыми активами предприятия. В нашем случае это позволит выявить, насколько самортизирован арендуемый рабочий и продуктивный скот и на основании этого определить целесообразность продления его аренды на будущие периоды;

3) уточнить наименование отдельных аналитических субсчетов счета 08

«Вложения во внеоборотные активы»: 08.6 «Перевод оборотных биологических активов во внеоборотные»; 08.7 «Приобретение внеоборотных биологических активов»;

Данное переименование определяется необходимостью замены таких понятий как «молодняк животных», «основное стадо» и др. такими общими понятиями, как «Оборотные биологические активы» и «Внеоборотные биологические активы с целью обобщения понятийного аппарата.

4) для отражения наличия и движения краткосрочных биологических активов модифицировать (переименовать) счет 11 «Животные на выращивании и откорме» в счет 11 «Оборотные биологические активы животноводства», открыть к счету следующие субсчета по группам животных, срок использования которых не превышает 1 года: 11.1 «Молодняк биологических активов»; 11.2 «Биологические активы животноводства на откорме»; 11.3 «Птица»; 11.4 «Звери»; 11.5 «Кролики»; 11.6 «Семьи пчел»;

11.7 «Молодняк биологических активов, переданный гражданам по договорам»; 11.8 «Биологические активы, принятые от населения для продажи»; 11.9 «Биологические активы, переданные в переработку на сторону». (В разрезе счета 11 «Оборотные биологические активы животноводства» нами были модифицированы субсчета 1, 2, 7, 8 и 9, остальные субсчета однообразны счету 11 «Животные на выращивании и откорме» отраслевого плана счетов); добавить дополнительные забалансовые счета для учета биологических активов: счет 013 «Внеоборотные биологические активы, арендованные у сторонних организаций»; счет 014 «Внеоборотные биологические активы, сданные в аренду». Бухгалтерский учет биологических активов с использованием указанных счетов позволит: отражать биологические активы в качестве обособленной группы активов предприятия, в соответствии с требованиями международных стандартов; подготовить понятную и достоверную информацию для целей бухгалтерского финансового и управленческого учета; систематизировать понятийный аппарат.

Таблица 13- Рекомендуемый порядок отражения хозяйственных операций по биологическим активам на счетах бухгалтерского учета\*

№	Хозяйственные операции	Дебет	Кредит
<b>1. Поступление внеоборотных биологических активов (покупка)</b>			
1. 1	Отражена сумма расходов на приобретение внеоборотного биологического актива животноводства	08.7	60
1. 2	Отражен НДС по приобретенному внеоборотному биологическому активу	1 9	60,76
1. 3	Учен внеоборотный биологический актив животноводства (скот рабочий) по справедливой стоимости за минусом расходов на продажу	06.1.1	08.7
1. 4	Отражена положительная разница между суммой приобретения внеоборотного биологического актива животноводства и его справедливой стоимостью	90.2	08.7
1. 5	Отражена отрицательная разница между суммой приобретения внеоборотного биологического актива животноводства (рабочего скота) и его справедливой стоимостью	06.1.1	90.2
<b>2. Поступление оборотных биологических активов (покупка)</b>			
2. 1	Отражена сумма расходов на приобретение оборотного биологического актива животноводства	11.1	60
2. 2	Отражен НДС по приобретенному оборотному биологическому активу животноводства	1 9	11.1
2. 3	Отражена положительная разница между суммой приобретения оборотного биологического актива животноводства и его справедливой стоимостью	90.1	11.1
2. 4	Отражена отрицательная разница между суммой приобретения оборотного биологического актива животноводства и его справедливой стоимостью	11.1	90.1
<b>3. Поступление оборотного биологического актива (воспроизводство)</b>			
3. 1	Отражена справедливая стоимость произведенных оборотных биологических активов животноводства	11.1	91
3. 2	Отражена себестоимость произведенных оборотных биологических активов животноводства	11.1	20,23, 25,
3. 3	Переведены оборотные биологические активы животноводства во внеоборотные	08.6	11.2
<b>4. Амортизация и обесценение внеоборотных биологических активов, учитываемых по себестоимости</b>			
4. 1	Начислена амортизация на внеоборотные биологические активы животноводства находящиеся в собственности	20.2	02.2.1
4. 2	Отражено снижение стоимости внеоборотных биологических активов животноводства	91.2	14
4. 3	Восстановлен убыток от обесценения внеоборотного биологического актива	1 4	91 .1

<b>5. Последующая оценка биологических активов</b>			
5. 1	Отражено увеличение справедливой стоимости биологических активов животноводства и	06.1 11	91

5.2	Отражено уменьшение справедливой стоимости биологических активов животноводства и	91	06.11
б. Выбытие внеоборотных и оборотных биологических активов			
6.1. Продажа внеоборотных и оборотных биологических активов, учитываемых по			
6.1.	Отражена задолженность покупателя	6	90
6.1.	Налог на добавленную стоимость	90.3	6
6.1.3	Списание стоимости внеоборотного биологического актива животноводства (рабочего скота)	06.3	06.1.1
6.1.4	Отражена справедливая стоимость биологического актива	90.2	06.3
6.2. Продажа внеоборотных и оборотных биологических активов, учитываемых по			
6.2.	Отражена задолженность покупателя	6	90
6.2.	Налог на добавленную стоимость	90.3	6
6.2.3	Списание стоимости внеоборотного биологического актива животноводства (рабочего скота)	06.3	06.1.1
6.2.4	Списание амортизации внеоборотных биологических активов животноводства	02.2	06.3
6.2.5	Отражена себестоимость продаж биологического актива	90.2	06.3

\* Для отражения хозяйственных операций за основу был взят план счетов для организаций АПК с заменой счетов по учету животных предложенными счетами.

Изучив структуру документооборота сельхозпредприятий, мы пришли к выводу, что используемые формы первичной учетной документации в части учета движения животных не отражают всей нужной информации, в том числе о справедливой стоимости биологических активов. Таким образом, для унификации учета с международными стандартами в данном направлении необходимо модифицировать имеющиеся формы документов.

Нами были разработаны (модифицированы) и предложены к использованию следующие формы первичной учетной документации: Акт на оприходование биологических активов животноводства (приложение 2); Акт на выбытие биологических активов животноводства (приложение 3); Акт переоценки биологических активов (животноводство) (приложение 4); Инвентарная карточка учета биологических активов (животноводство); Опись инвентарных карточек по учету биологических активов животноводства; Отчет о движении биологических активов животноводства; Бухгалтерская справка по учету движения биологических активов (животных).

Акт на оприходование биологических активов (животноводство) рекомендуем составлять для оформления поступивших животных в зависимости от способа поступления (куплены, безвозмездно получены, получен приплод). Он

должен составляться заведующим фермой, зоотехником или бригадиром в двух экземплярах, один из которых должен передаваться в бухгалтерию на следующий день после составления. Другой экземпляр должен служить для зоотехнического учета и записей на ферме в Книгу учета движения биологических активов и в конце месяца передаваться в бухгалтерию вместе с Отчетом о движении биологических активов. В акте предлагаем указывать сведения о состоянии объектов биологических активов на дату оприходования (дата оприходования, наименование объекта, количество, порода или сорт, назначение биологического актива, возраст, способ поступления), сведения о биологических активах на дату принятия к учету (срок полезного использования, планируемый срок эксплуатации, справедливая стоимость и т.д.), краткая индивидуальная характеристика объектов биологических активов. Акт должен быть утвержден руководителем организации и заверен главным бухгалтером. Допускается отражение нескольких биологических активов, если они относятся к одной отрасли сельскохозяйственного производства (животноводство или растениеводства) и приняты в одном календарном месяце.

Акт на выбытие биологических активов следует составлять для учета в случае продажи, падежа, вынужденной прирезки, забоя животных всех учетных групп, а так же безвозмездной передачи животных. Его необходимо составлять в двух экземплярах. Один экземпляр необходимо передавать в бухгалтерию для снятия с учета биологического актива, а другой должен служить для зоотехнического учета. Акт должен подписываться членами комиссии и утверждаться руководителем организации.

Инвентарную карточку учета биологических активов (животноводство) предлагаем составлять на каждый отдельный объект биологических активов, т.к. любое животное имеет индивидуальные характеристики, на основании которых определяется его стоимость. Таким образом, групповой учет в данном направлении считаем нецелесообразным. Инвентарную карточку составляют на основании документов на поступление и выбытие. Исходя из этого, мы предлагаем ее заполнять в одном экземпляре на основании акта на оприходование и акта на выбытие биологических активов. Предложенная нами форма отражает следующие данные: сведения о биологическом активе; информацию о переоценки

биологических активов; сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытии (списании) биологического актива; затраты по биологическому активу. Указанные данные предлагаем отражать в виде отдельных пунктов в табличной форме.

В пункте 1 «Сведения о биологическом активе» предлагаем указывать общие сведения (наименование биологического актива, породу, назначение, срок полезного использования), а так же индивидуальные характеристики (инвентарный номер, возраст, способ поступления, дату оприходования, первоначальную и справедливую стоимость). Перечисленные показатели подробно характеризуют биологический актив.

В пункте 2 «Переоценка биологических активов» указываем наименование биологического актива и данные о его справедливой стоимости до и после переоценки. Так же указываем изменение справедливой стоимости и дату переоценки. На основании этих данных можно будет проследить изменение справедливой стоимости, начиная от даты оприходования биологического актива до даты переоценки.

В пункте 3 «Сведения о приемке, внутренних перемещениях, выбытии (списании) биологического актива» указываем: данные структурном подразделении, куда животное поступило (переместилось, выбыло); наименование документа (с указанием его даты и номера) на основании которого произошла приемка, перемещение, выбытие; остаточную стоимость биологического актива; Ф.И.О. ответственного лица и причины перемещения (списания). Таким образом, перечисленные данные будут отражать необходимую информацию, касающуюся данного пункта.

В пункте 4 «Затраты по биологическому активу» указываем затраты связанные с вводом в эксплуатацию биологического актива, его содержанием, внутреннем перемещением и списанием (выбытием). Здесь считаем необходимым отражать информацию о затратах, которые имели место (их наименование), их сумму и сведения о документе (наименование, дата, номер) на основании которых они были произведены. Предложенная ими инвентарная карточка по учету биологических активов, по нашему мнению, наиболее информативна и компактна. Ее использование в бухгалтерском учете позволит отражать всю необходимую информацию, касающуюся инвентаризации биологических

активов. Для регистрации инвентарных карточек учета биологических активов необходимо составлять описание инвентарных карточек. Описание составляется в одном экземпляре в бухгалтерии в целях контроля за сохранностью инвентарных карточек.

В описи инвентарных карточек учета биологических активов мы предлагаем отображать в табличной форме следующую информацию: номера регистрируемых инвентарных карточек и инвентарные номера объектов биологических активов, под которыми они числятся; наименование объектов биологических активов; породу (сорт); справедливую стоимость биологического актива на дату составления описи; отметку о выбытии; документ (наименование, номер, дата), подтверждающий выбытие. Для обобщения данных, отражающих наличие и движение животных за отчетный период, мы рекомендуем составлять отчет о движении биологических активов животноводства. Разработанная нами форма является модифицированной формой СП-51 (отчета о движении скота и птицы на ферме). С целью сопоставления данных указанную форму мы дополнили сведениями о наличии биологических активов на начало года.

Так же как и форму СП-51, отчет о движении биологических активов животноводства, считаем необходимым, формировать ежемесячно. Он должен составляться заведующим фермой или зоотехником в двух экземплярах по видам и половозрастным группам животных с данными об остатках, приходе и расходе по всем основным каналам движения, по поступлению и расходу животных. Основанием для составления отчета являются итоговые данные о записях за месяц в Книге учета движения биологических активов животноводства (Книга учета движения животных и птицы).

Отчет рекомендуем составлять отдельно по оборотным и внеоборотным биологическим активам, учитываемым на сч. 06 суб.1 «Внеоборотные биологические активы животноводства» и сч.11 «Оборотные биологические активы животноводства» соответственно. По истечении отчетного месяца первый экземпляр отчета вместе с первичными документами по движению биологических активов животноводства должен представляться в бухгалтерию для проверки и записи в бухгалтерские регистры по учету движения животных. Второй экземпляр должен оставаться на ферме.

Для документального подтверждения хозяйственных операций в части учета движения биологических активов (животных), а так же для описания допущенных ошибок и обоснования их исправления мы предлагаем составлять бухгалтерскую справку. Бухгалтерская справка относится к первичным документам и составляется в произвольной форме. На основании этого мы разработали форму, которая может применяться сельскохозяйственными организациями для учета движения биологических активов. Бухгалтерскую справку по учету движения биологических активов (животных) мы предлагаем составлять в табличной форме с обязательным указанием: наименования проводимой операции; наименования и номера первичного документа, на основании которого хозяйственная операция была проведена; места хранения первичного документа; лица ответственного за правильность составления хозяйственной операции; исправленной проводки; суммы проведенной операции в оценке по справедливой стоимости.

В связи с тем, что указанный документ может применяться в том числе для зоотехнического учета, считаем необходимым дополнительно отразить сведения включающие: наименования группы биологических активов по которой произошло их движение, наименование объектов биологических активов, их количество и средний возраст. Бухгалтерская справка по учету движения биологических активов (животных) будет составляться в двух экземплярах, один из которых необходимо хранить в бухгалтерии вместе с тем регистром, в котором на ее основании делаются исправления, другой – будет служить для зоотехнического учета. Документ заверяется подписью главного бухгалтера.

Для оформления итогов переоценки биологических активов, а так же в целях сопоставления информации об изменении их справедливой стоимости на начало и конец отчетного периода предлагаем использовать акт переоценки биологических активов. Акт предназначен для пересчета справедливой стоимости на дату проводимой переоценки. Разработанный нами документ представляет собой модифицированную форму 407-АПК (акта переоценки внеоборотных активов) с некоторыми изменениями (добавлены графы: количество биологических активов, справедливая стоимость до переоценки, справедливая стоимость после переоценки, дооценка/уценка). Акт считаем необходимым составлять в одном экземпляре и

хранить в бухгалтерии организации. Использование указанных форм первичных учетных документов за счет отражения в них дополнительных данных будет способствовать повышению информативности форм учета движения животных и упрощению системы документооборота.

Обобщая вышеизложенный раздел, мы пришли к выводу о необходимости серьезных преобразований в Российском учете включающих: модификацию счетов бухгалтерского учета с выделением счетов по биологическим активам, а так же модификацию имеющихся и разработку новых форм первичной учетной документации. Указанные моменты будут способствовать повышению качества предоставляемой информации, повышению инвестиционной привлекательности отечественных сельскохозяйственных предприятий, развитию рынков сельскохозяйственной продукции.

### 3.2. Рекомендации по структуре и формированию бухгалтерской финансовой отчетности

В настоящее время осуществляется процесс модернизации российского бухгалтерского учета в соответствии с основными принципами и требованиями МСФО.

В соответствии с Федеральным законом от 27.07.2010 г. №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» до 2015 года должен быть осуществлен переход организаций на МСФО. На основании указанного выше нормативного документа возникла необходимость модернизации форм бухгалтерской финансовой отчетности используемых отечественными организациями. В результате был принят приказ Минфина РФ № 66н от 02.07.2010 г. «О формах бухгалтерской отчетности организации», где были представлены рекомендуемые для использования формы отчетности приближенные к требованиям международных стандартов.

Указанные формы отчетности не отражают информацию, в части учета биологических активов, которая бы соответствовала требованиям МСФО 41 «Сельское хозяйство», а именно: не раскрывается совокупная величина прибыли или убытка, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании

биологических активов, а также в результате изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом расходов на продажу; отсутствует описание каждой группы биологических активов имеющихся в организации; не определен характер деятельности организации, связанной с каждой группой биологических активов; не раскрывается информация о методах и основных допущениях, использованных при определении справедливой стоимости каждой группы биологических активов; не отражается информация о наличии балансовой стоимости биологических активов, в отношении использования которых действуют определенные ограничения, а также балансовая стоимость биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств; не раскрывается величина принятых организацией на себя обязательств по совершенствованию или приобретению биологических активов; и стратегии управления финансовым риском, связанным с сельскохозяйственной деятельностью; отсутствует выверка изменения балансовой стоимости биологических активов, включающая:

а) прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;

б) повышение стоимости в результате приобретения активов;

в) уменьшение стоимости, связанное с продажей биологических активов и классификацией биологических активов в качестве предназначенных для продажи (или включения их в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи); в отношении биологических, которых в организациях измеряют по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения на конец периода не раскрывается следующая информация:

а) описание этих биологических активов;

б) объяснение причин, в силу которых справедливую стоимость невозможно надежно измерить;

в) по возможности, диапазон расчетных оценок, в котором, по всей вероятности, находится справедливая стоимость;

г) используемый метод начисления амортизации;

д) сроки полезного использования или применяемые нормы

амортизационных отчислений; и общую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода; в отношении биологических активов ранее измеряемых по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, у которых в течение текущего периода появляется возможность надежно измерить справедливую стоимость, не раскрывается следующая информация:

а) описание этих биологических активов;

б) объяснение причин, в силу которых появилась возможность надежного измерения справедливой стоимости;

в) влияние перехода к справедливой стоимости.

Таким образом, информация, касающаяся биологических активов организации, отражаемая в отечественной отчетности может не удовлетворять запросам внешних пользователей, так как будет являться неполной.

На основании этого нами были предложены модифицированные формы бухгалтерской отчетности, которые, на наш взгляд, наиболее адаптированы под требования международных стандартов.

Нами разработано пояснение (пояснительная записка) к основным формам отчетности, в которых отражена информация о рыночной стоимости биологических активов за различные периоды времени (производственные циклы). Так же нами была предложена специализированная отчетность.

Мы модифицировали следующие формы бухгалтерской финансовой отчетности, имеющие отношение к биологическим активам: бухгалтерский баланс ; отчет о финансовых результатах пояснения к бухгалтерскому учету и отчету о финансовых результатах.

Кроме этого, нами была предложена форма специализированной отчетности «Отчет о наличии биологических активов животноводства», за основу которой была взята форма №15-АПК «Отчет о наличии животных» (приложение 12). Рассмотрим порядок заполнения формы «Бухгалтерский баланс». Бухгалтерский баланс был модифицирован нами в активной его части, так как информация о биологических активов имеет свое отражение только в 1 и 2 разделах. В пассив

баланса изменений внесено не было.

В разделе 1 «Внеоборотные активы» мы внесли дополнительную графу «Основные биологические активы», в разделе 2 «Оборотные активы» - графу «Оборотные биологические активы. Это было сделано для того, чтобы выделить биологические активы как отдельные категории активов предприятия. В отечественном учете, биологические активы представлены в составе основных средств (рабочий скот, продуктивный скот) и оборотных средств (животные на выращивании и откорме), а это противоречит МСФО 41 «Сельское хозяйство». Применительно общему правилу, мы предлагаем отражать данные по биологическим активам организации по их справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Согласно приказу Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организации» все показатели в бухгалтерском балансе мы предлагаем рассматривать за три года, данные отражать по состоянию на конец года. Это позволит проследить динамику изменения показателей бухгалтерского баланса, выявить тенденции развития предприятия. Так же рекомендуем убрать из состава бухгалтерского баланса Справку о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах. А информацию по забалансовым счетам, в т.ч. по арендованным и сданным в аренду внеоборотным биологическим активам, раскрывать в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Далее рассмотрим порядок заполнения формы «Отчет о финансовых результатах». В Отчете о финансовых результатах отражаются финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и аналогичный период предыдущего года, в том числе прибыли и убытки, возникающие в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу.

Информацию, касающуюся биологических активов предприятия в саму структуру Отчета о финансовых результатах, по нашему мнению, включать не стоит. Прибыли и убытки деятельности организации по биологическим активам, мы предлагаем отражать справочно. Это связано с тем, что биологические активы имеются не во всех организациях, а преимущественно в

сельскохозяйственных. Поэтому в основной части Отчета о финансовых результатах данную информацию предоставлять не целесообразно.

Таким образом, в рамках модификации рассматриваемой формы, в справочную часть мы рекомендуем включить следующие графы; прибыль (убыток) при первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости; прибыль (убыток) при переоценке биологических активов в соответствии с их рыночной стоимостью; убыток в результате гибели биологических активов.

Таким образом, предприятие получит возможность отражать выверку изменений балансовой стоимости биологических активов, имевших место между началом и концом текущего периода. Это является необходимым условием предоставления информации в части биологических активов, предписанным МСФО 41 «Сельское хозяйство». Информация в Отчете о финансовых результатах мы предлагаем отражать согласно с установленными приказом Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организации» периодами - за 2 года по состоянию на 31 декабря.

Рассмотрим порядок заполнения формы «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах». В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах нужно раскрывать сведения обеспечивающие пользователей дополнительными данными, которые не целесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении.

В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах мы предлагаем выделить отдельный раздел «Биологические активы». Это связано с тем, что для сельскохозяйственных предприятий биологические активы являются основным активом, формирующим прибыль организации. Таким образом, дополнительная информация, касающаяся их использования, будет являться существенной.

В связи с этим, мы предлагаем раскрывать следующую информацию: о наличии и движении биологических активов; об изменении стоимости

биологических активов в результате приобретения, воспроизводства, продажи, забоя, гибели, безвозмездной передачи третьим лицам (от третьих лиц); об амортизации биологических активах; об ином использовании биологических активов.

Информацию о наличии и движении биологических активов мы предлагаем отражать по двум укрупненным группам (характеризующим экономическое содержание): основные биологические активы и оборотные биологические активы с разделением их в зависимости от отрасли сельскохозяйственного производства на биологические активы животноводства и биологические активы растениеводства. Такое разграничение обеспечивает информацией, которая может оказаться полезной при оценке распределения во времени будущих потоков денежных средств.

Согласно установленному в приказе Минфина РФ от 02.07.2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организации» порядку формирования отчетности мы предлагаем отображать информацию о наличии и движении биологических активов за два года - за отчетный год и предшествующий год. В каждом периоде представленные данные рекомендуем показывать по состоянию на начало и конец года, а так же указывать изменения за период. Отдельным пунктом мы предлагаем отразить данные об изменении стоимости биологических активов в результате приобретения, воспроизводства, продажи, забоя, гибели, безвозмездной передачи третьим лицам (от третьих лиц). В целях сопоставления данных, информацию считаем необходимым, отражать за отчетный и предшествующий периоды. В предложенном подразделе рекомендуем раскрывать следующие сведения: об увеличении стоимости объектов биологических активов в результате приобретения, воспроизводства, безвозмездной передачи от третьих лиц (как в целом, так и в отдельности по животноводству и растениеводству); об уменьшении стоимости объектов биологических активов в результате продажи, забоя, гибели, безвозмездной передачи третьим лицам (как в целом, так и в отдельности по животноводству и растениеводству).

Рассматриваемая информация позволит определить структуру изменения рыночной стоимости биологических активов в хозяйстве. В пояснениях к

бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах рекомендуем, согласно МСФО 41, отдельно раскрывать информацию об амортизации основных (долгосрочных) биологических активов учитываемых по себестоимости (в случае, если хозяйство оценивает биологические активы по себестоимости). Это необходимо для отражения потоков денежных средств, которые в дальнейшем будут направлены на воспроизводство биологических активов. Информацию предлагаем предоставлять по каждой группе основных биологических активов (скот рабочий, скот продуктивный, многолетние насаждения и т.д.) по состоянию на конец отчетного года и на конец предыдущего года (на 31 декабря). Таким образом, информация, представленная за 2 года, предоставит возможность сопоставления данных отчетности по начисленной амортизации в части отдельных групп биологических активов в течение разных производственных циклов.

Считаем необходимым отдельно раскрывать сведения об ином использовании биологических активов, а именно: о переданных в аренду биологических активах, числящихся на балансе и числящихся за балансом; о полученных в аренду биологических активах, числящихся на балансе и за балансом.

Рассматриваемые показатели будут информировать пользователей отчетности об арендных отношениях организации в части биологических активов.

Таким образом, в качестве дополнительной информации, в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах мы предлагаем указать следующее: группы биологических активов (виды животных и растений), их количество, породный (сортовой) состав, возраст, среднюю продуктивность (урожайность) за отчетный год; характер деятельности организации, связанной с каждой группой биологических активов; амортизационные группы к которым имеют отношения основные биологические активы; нефинансовые параметры или расчетные показатели в натуральном выражении применительно к каждой группе биологических активов предприятия на конец периода.

Так же считаем необходимым, указать принципы определения справедливой стоимости биологических активов, либо, если в качестве справедливой стоимости используется дисконтируемая стоимость, указать ставку дисконта, используемую для перерасчета будущих потоков доходов в единую

величину текущей стоимости.

Применительно к биологическим активам, справедливую стоимость которых невозможно надежно определить, рекомендуем дополнительно предоставить информацию о наличии таких биологических активах, объяснить причины, в результате которых справедливую стоимость невозможно надежно определить, указать сроки полезного использования, балансовую стоимость, способ начисления амортизации.

Указанная выше дополнительная информация, представленная в текстовой форме, соответствует требованиям МСФО 41 «Сельское хозяйство» в части ее раскрытия, способствует повышению информативности отчетности, ее полезности для пользователей. В сельском хозяйстве помимо общих типовых форм отчетности составляются дополнительно специализированные формы отчетности, в которых раскрывается специфика деятельности сельскохозяйственных предприятий. Для отражения информации в части животных используются следующие формы: форма № 13-АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства»; форма № 15-АПК "Отчет о наличии животных".

Для отражения информации по биологическим активам сельскохозяйственных организаций мы предлагаем ввести новую специализированную форму отчетности «Отчет о наличии биологических активов животноводства» взамен отчета о наличии животных (приложение 12). Указанная форма была разработана на основе «Отчета о наличии животных» формируемого в соответствии с Приказом Минсельхоза РФ от 25.01.2012 г. №80 «Об утверждении форм отчетности за 2011 г.».

В отчете о наличии биологических активов животноводства мы предлагаем: раскрывать информацию о наличии животных по группам, в соответствии с половозрастной структурой на начало и конец отчетного периода, что позволит сопоставлять данные по каждому виду животных в отдельности; предоставлять данные только в части основных биологических активов животноводства (т.к. молодняк, приплод животных не являются зрелыми активами, которые способны приносить экономическую выгоду); отражать данные о наличии племенных животных и животных по лизингу, что даст возможность определения структуры биологических активов с точки зрения его назначения (использования на

племенные цели, либо на производственные) и прав собственности (собственные, либо арендованные); отображать справедливую (рыночную) стоимость каждой группы (вида) животных. В совокупности с остальными показателями, представленными в рассматриваемой форме, это позволит рассчитать среднюю рыночную стоимость 1 головы животного; в целях информирования внешних пользователей отчетности о возрастной структуре животных предлагаем включить дополнительный столбец «Средний возраст, лет (месяцев)» (т.к. возраст животного непосредственно влияет на его рыночную стоимость);

в справочной информации отобразить отдельной строкой сведения о приобретенных биологических активов животноводства всех видов племенной специализации.

Обобщая вышеизложенный раздел, мы пришли к выводу о необходимости совершенствования форм бухгалтерской отчетности отражающих информацию по биологическим активам. Для этих целей необходима модернизация применяемых в настоящее время форм, либо разработка новых форм отчетности с учетом требований МСФО. Мы считаем, что предложенные нами формы бухгалтерской финансовой отчетности, в том числе специализированная форма «Отчет о наличии биологических активов животноводства» отвечают требованиям Международных стандартов в части раскрытия информации по биологическим активам.

## ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

На основании проведенного исследования можно сделать следующие обобщающие выводы и внести предложения, которые могут повлиять на дальнейшее совершенствование теоретических и практических аспектов бухгалтерского учета биологических активов в аграрном секторе страны.

В результате проведенного исследования получены следующие научные результаты, определяющие научную новизну и являющиеся предметом защиты исследования: уточнены определения биологического актива, рабочего скота, продуктивного скота. Определения рабочего скота и продуктивного скота отражают специфические особенности рассматриваемых животных, характеризующие их в качестве элементов биологических активов. Определение биологического актива раскрывает его сущность в качестве отдельной учетной категории; дополнены счета синтетического учета, субсчета и аналитические счета, раскрыты корреспонденции счетов бухгалтерского учета, что позволит формировать учетную информацию о состоянии и движении биологических активов (в т.ч. по рабочему и продуктивному скоту); доработаны специализированные формы первичных учетных документов для учета биологических активов, что позволит более детально отражать информацию о их движении; Модифицированы формы финансовой отчетности, предусматривающие отражение в ней информации о биологических активах, что позволит отражать биологические активы в отчетности обособленно, как отдельную учетную категорию.

1. Нами было установлено, что международные стандарты финансовой отчетности начали внедряться в российскую учетную практику в результате переориентации экономики на рынок. Тенденции перехода на МСФО, наблюдаемые также и в бывших республиках СССР, обусловлены протекающие во всем мире процессами глобализации и интеграции.

2. Детальный анализ понятийного аппарата, основанный на определении и обобщении сущности биологических активов в т.ч. продуктивного и рабочего скота позволил сформулировать следующие определения:

- Продуктивный скот – это сельскохозяйственные животные, обладающие способностью биотрансформации, способные приносить экономические выгоды,

участвующие в производственном процессе длительный период времени (более одного производственного цикла) в качестве средства производства сельскохозяйственной продукции на основе естественных биологических процессов;

- Рабочий скот - это сельскохозяйственные животные, обладающие способностью к биологическим изменениям (состоящим из процесса роста, дегенерации, воспроизводства себе подобных), способные приносить экономические выгоды, используемые в производственном процессе в качестве рабочей силы длительный период времени (более одного производственного цикла), имеющие специфические особенности (необходимость кормления, ухода, подверженность заболеваниям и др.) и требующие особого учета;

- Биологические активы – это животные и растения, используемые в сельскохозяйственной деятельности с целью получения продукции, дополнительных биологических активов и прочих экономических выгод, являющиеся результатом прошлых событий, контролируемые предприятием и подвергаемые количественным и качественным изменениям.

Использование данных определений позволит взаимоувязать экономическую и биологическую характеристики рассмотренных в ходе исследования активов, определить их место в общей структуре активов предприятия.

3. Изучение вопросов корректного отражения бухгалтерской информации по средствам счетов бухгалтерского учета, ликвидации в данном направлении противоречий российского учета с требованиями МСФО привело нас к выводу о необходимости модификации рабочего плана счетов организаций АПК. Для реализации поставленной задачи нами было предусмотрено выделение «самостоятельных» счетов по учету биологических активов. Было предложено отражать биологические активы в зависимости от срока использования и отраслевой принадлежности.

4. Анализ первичной документации и форм отчетности показал необходимость их совершенствования. Были разработаны и предложены модифицированные формы документов для учета наличия и движения биологических активов, доработана отчетность. Основным критерий в данном направлении - использование справедливой стоимости.

