

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

Институт экономики
Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите

Заведующий кафедрой
_____ Клычова Г.С.
«24» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Учет и аудит биологических активов как объектов экономиче-
ской безопасности на примере АО «Бирюли» Высокогорского
района РТ**

Обучающийся:

Рязанова Юлия Николаевна

Руководитель:
д.э.н., профессор

Клычова Гузалия Салиховна

Рецензент:

Газетдинов Шамиль Миршарипович

Казань 2019

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

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра экономики и информационных технологий

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.
«07» декабря 2017г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
Рязановой Юлии Николаевны

1. Тема работы: Учет и аудит биологических активов как объектов экономической безопасности на примере АО «Бирюли» Высокогорского района РТ
2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы 24.05.2019г.
3. Исходные данные к работе: нормативные документы по бухгалтерскому учету, международные стандарты финансовой отчетности, периодическая и учебная литература, данные первичного, аналитического и синтетического учета, годовые бухгалтерские отчеты АО «Бирюли» Высокогорского района РТ, результаты личных наблюдений и разработок
4. Перечень подлежащих разработке вопросов: теоретические основы бухгалтерского учета и оценки биологических активов как объектов экономической безопасности; сущность биологических активов и их классификация; оценка биологических активов; анализ производственно-финансовой деятельности АО «Бирюли» Высокогорского района РТ; анализ природно-экономических условий; анализ финансового состояния; оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; совершенствование бухгалтерского, управленческого учета и аудита биологических активов скотоводства на примере АО «Бирюли» Высокогорского района РТ; оценка биологических активов скотоводства.
5. Перечень графических материалов: 26
6. Дата выдачи задания _____ «07» декабря 2017г.

Руководитель
Задание принял к исполнению

Г.С. Клычова
Ю.Н. Рязанова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	
1. СУЩНОСТЬ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ КАК ОБЪЕКТОВ ЭКО- НОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ	15.04.18	
1.1 Аграрный сектор в системе экономической безопасно- сти		
1.2 Понятие, сущность и методы оценки биологических ак- тивов как объектов экономической безопасности		
1.3 Современное нормативно-правовое регулирование уче- та биологических активов		
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.18	
2.1 Анализ природно-экономических условий деятельности		
2.2. Анализ финансовых результатов деятельности и фи- нансового состояния		
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НА ПРИМЕРЕ АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ	15.04.19	
3.1 Совершенствование системы бухгалтерского учета		
3.2 Реформирование системы ведения управленческого учета		
3.3. Совершенствование управленческого учета биологиче- ских активов		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	

Обучающийся

Ю.Н. Рязанова

Руководитель

Г.С. Клычова

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1 СУЩНОСТЬ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ КАК ОБЪЕКТОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ.....	8
1.1 Аграрный сектор в системе экономической безопасности.....	8
1.2 Понятие, сущность и методы оценки биологических активов как объектов экономической безопасности.....	11
1.3 Современное нормативно-правовое регулирование учета биологических активов.....	19
2 АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ.....	27
2.1 Анализ природно-экономических условий деятельности.....	27
2.2 Анализ финансовых результатов деятельности и финансового состояния.....	37
2.3 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	4
3 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НА ПРИМЕРЕ АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ.....	49
3.1 Совершенствование системы бухгалтерского учета.....	49
3.2 Реформирование системы ведения управленческого учета.....	62
3.3 Совершенствование управленческого учета биологических активов	67
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	74
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	77
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	83

ВВЕДЕНИЕ

Существует несколько предпосылок, которые обуславливают развитие учетных процессов на предприятиях России в соответствии с правилами МСФО – это укрепление финансовой системы страны и стабильность экономического развития, стремление к новым формам ведения бизнеса, желание компаний иметь доступ к иностранным рынкам капитала, а также участие бизнеса в ВТО.

В настоящее время наиболее актуальным вопросом является интеграция особенностей российского учета и международных стандартов финансовой отчетности. Наибольший интерес в изучении вызывает тот факт, что в российских и международных стандартах рассматриваются зачастую разные подходы к учету и разные понятия. Одним из ярких примеров является понятие «биологические активы», которое активно используется в МСФО, однако в российском учете не встречается.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка предложений по адаптации учета и аудита биологических активов, методов их оценки для дальнейшего внедрения и применения в сельскохозяйственных организациях Республики Татарстан, в частности в АО «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан. Ввиду того, что в настоящее время бухгалтерский учет в РФ и российские стандарты все больше подвергаются реформированию в соответствии с МСФО, наиболее важное значение приобретает проблема отражения на счетах бухгалтерского учета организаций биологических активов согласно принятым в России нормативным актам, руководствуясь при этом в полной мере с положением МСФО 41 «Сельское хозяйство». Еще одной немаловажной проблемой является разработка методов оценки содержащихся в организации биологических активов по справедливой стоимости, и их адаптация для российского учета.

Задачами исследования являются: изучение специфики учета биологических активов на предприятии согласно международным стандартам; обоснование предложений по расширению и внесению адаптационных изменений в текущую нормативно-правовую базу, регламентирующих учет биологических активов; сравнение показателей справедливой и балансовой стоимости биологических активов на конкретном сельскохозяйственном предприятии РТ; предложение по введению адаптированного плана счетов для российского учета, включающего счета по учету биологических активов; предложение по классификации биологических затрат в управленческом учете предприятия; разработка рекомендаций по проведению аудита биологических активов на предприятии; сравнение показателей справедливой и балансовой стоимости биологических активов на конкретном сельскохозяйственном предприятии РТ.

Предметом исследования является ведение бухгалтерского учета в АО «Бирюли», и объектом исследования является совокупность теоретических и методологических положений бухгалтерского учета и оценки биологических активов скотоводства соответственно.

Эти примеры явно отражают потребность в гармонизации российского и международного учета в части учета биологических активов. Особенностью сближения национальных и международных стандартов в бухгалтерском учете на сегодняшний момент является предоставление организациям права выбора и самостоятельности в выборе методики ведения собственного учета.

В рамках сближения российского и международного учета мы рассматриваем особенности учета биологических активов. Данной теме свои работы посвятили такие ученые, как Г.С. Клычова, Л.И. Хоружий, Р.А. Алборова, Е.В. Фастова, Н.Г. Белова и т.д. Несмотря на неоднократное изучение данного вопроса, теоретическая и методологическая база учета и оценки биологических активов в российском учете на сельскохозяйственном предприятии

нуждается в доработке, в связи с этим тема выпускной квалификационной работой считаем актуальной.

1. СУЩНОСТЬ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ КАК ОБЪЕКТОВ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

1.1 Аграрный сектор в системе экономической безопасности

Экономическая и продовольственная безопасность страны являются неразрывно связанными понятиями, которые определяют социально-экономическое развитие и национальную безопасность в целом. Важно принять во внимание, что только в среде экономической и продовольственной безопасности в стране можно создать условия, которые могли бы защитить от внешних угроз и способствовать развитию процессов аграрного производства, что в свою очередь, повышает уровень самообеспечения регионов страны продуктами питания.

Продовольственное, а следствие, и экономическая безопасность страны невозможна без стабильного, а, главное, эффективного функционирования экономики аграрного сектора России. Помимо развития производственного сектора и обеспечения населения продуктами питания собственного производства, особенно актуальной в рамках импортозамещения, появляются новые рабочие места в сельской местности, что снижает уровень безработицы в районах.

Суть продовольственной безопасности можно рассматривать как обеспечение отечественного продовольственного рынка в целом, подразумевающей способность государства предоставлять населению достаточное количество безопасных продуктов питания не только на основе национального производства, но и с активным использованием преимуществ международной торговли и, в исключительных случаях, помощи.

К объектам экономической безопасности относят личность, общество, государство и основные элементы экономической системы, а также систему институциональных отношений при государственном регулировании экономической деятельности.

Отдельные авторы исходят из того, что экономическая система государствам представляет сложную иерархическую структуру, поэтому в качестве объектов экономической безопасности определяют экономические отношения разного уровня:

1. макроэкономический уровень: экономика страны в целом;
2. региональный и отраслевой уровни: экономика регионов и отраслей;
3. микроэкономический уровень: отдельные рыночные агенты;
4. уровень семьи и личности: экономические интересы каждого гражданина страны.

Интересы вышеуказанных объектов экономической безопасности тесно взаимосвязаны, но в то же время они противоречивы. По этой причине необходимо определить степень вмешательства государства в разных секторы национальной экономики и его временные рамки.

Для оценки уровня экономической безопасности конкретной организации необходимо вести анализ данных бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Для анализа типа финансовой устойчивости необходим расчет финансовых коэффициентов в динамике, который в свою очередь позволяет оценить уровень экономической безопасности.

Надо отметить, что уровень экономической безопасности организации прямо пропорционально связан с ее финансовым состоянием и положением на рынке. Также ее уровень зависит от множества факторов, как внутренних, так и внешних. Поэтому при проведении анализа экономической безопасности организации и разработке мер по ее повышению необходимо учитывать множество моментов.

К окружающей среде можно отнести природно-климатическую составляющую и её влияние на результативность деятельности предприятия гидро-термических условий, бонитета почвы, ландшафтных особенностей и т. д.

Непосредственную опасность экономическим интересам сельхозпроизводителей создают экономические угрозы, порождаемые влиянием факторов внешней и внутренней среды и нарушающие нормальный ход воспроизводственного процесса [13].

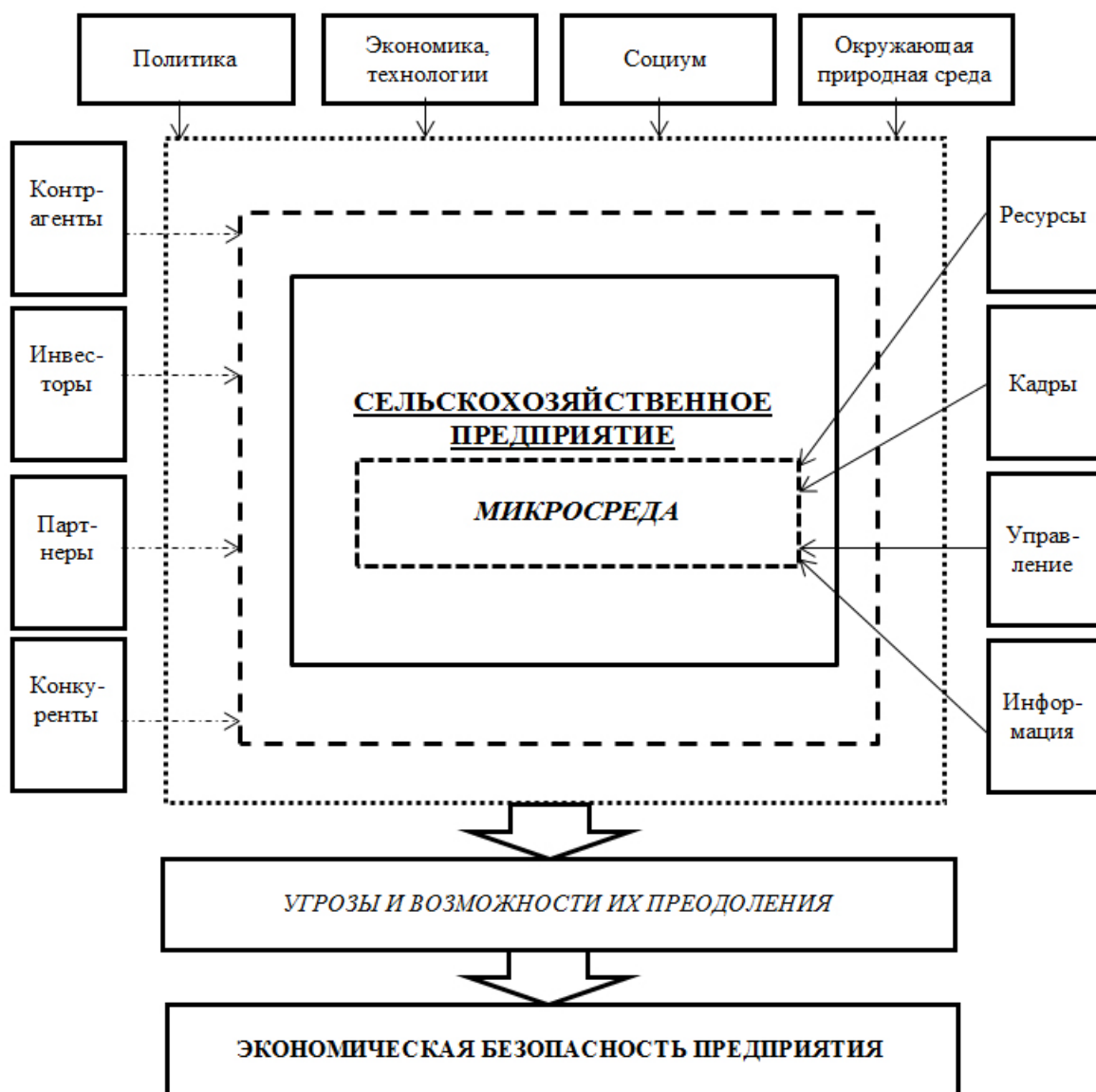


Рис. 1 – Дифференциация уровней формирования экономической безопасности сельскохозяйственных предприятий

В экономической литературе существует различное определение угроз экономической безопасности. Вместе с тем не существует ни одного опреде-

ления угроз экономической безопасности сельскохозяйственных предприятий. По нашему мнению, их можно определить, как объективно существующую вероятность неблагоприятного воздействия факторов внешней и внутренней среды, или их совокупности, которая может повлиять на экономическую независимость и степень достижения сельскохозяйственным предприятием своих целей.

Таким образом, под экономической безопасностью сельскохозяйственных предприятий следует понимать совокупность инструментов нивелирования угроз внутренней и внешней среды с целью получения максимальной прибыли и минимизации финансовых рисков. При этом среди объектов экономической безопасности, требующих защиты, мы выделяем корпоративную, ресурсную, информационную, технолого-энергетическую, инвестиционно-инновационную, кадрово-социальную, финансовую и экологическую составляющие.

Здесь важно отметить, что развитие производственного сектора, а следствие, поддержание не представляется возможным без налаженной системы учета и анализа. В настоящее время все чаще наблюдается интеграция российского и международного учета, в условиях которой происходит переход на стандарты МСФО. Несмотря на это, один из важнейших разделов, а именно бухгалтерский учет биологических активов, до сих пор не адаптирован в российском учете. Именно поэтому проблема изучения теоретических аспектов данного вопроса и практические примеры для изучения являются наиболее важными и актуальными на сегодняшний момент.

1.2 Понятие, сущность и методы оценки биологических активов как объектов экономической безопасности

Активы организаций аграрного сектора требуют особого учета и оценки ввиду своей специфики. Для этого МСФО предлагает стандарт – IAS 41 «Сельское хозяйство» [2].

Наибольшая актуальность касается вопросов адаптации МСФО 41 к российской учетной практике.

К биологическим активам организации относятся: сельскохозяйственные животные (взрослый продуктивный и племенной скот, животные на выращивании и откорме, птица, кролики, звери, пчелы и т.д.), рыба в промышленном рыбоводстве, живые объекты аквакультуры, сельскохозяйственные культуры, многолетние насаждения, деревья в лесоводстве.

Согласно ПБУ "Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции" основными целями организации являются: верное оформление документов и точное отражение фактов приобретения и выбытия активов в учете; определение их справедливой стоимости и формирование затрат; правильное определение результатов биотрансформации; расчет затрат по содержанию активов; анализ использования биологических активов; раскрытие информации об активах в бухгалтерской финансовой отчетности. [3].

Согласно МСФО 41 биологические активы в бухгалтерской (финансовой) отчетности должны отражаться в разных статьях баланса. Используемое в Российской Федерации разделение всех активов только на внеоборотные и оборотные при внедрении МСФО 41 неприменимо. Согласно МСФО 41 биологические активы в бухгалтерской (финансовой) отчетности делятся на группы в соответствии с их биологическими свойствами. Основной спецификой биологических активов является то, что они подвержены биотрансформации – процессам роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых биологический актив претерпевает качественные или количественные изменения.

Результатами биотрансформации выступают следующие [4]: изменения активов вследствие: роста (увеличения количества животных или растений

либо улучшения их качественных характеристик); вырождения (уменьшения количества животных или растений либо ухудшения их качественных характеристик); размножения (образования дополнительных живущих животных или растений); производство сельскохозяйственной продукции.

В аналитическом учете биологические активы отражаются в стоимостном и количественном выражении. Единицей измерения биологических активов являются показатели в натуральном выражении - штука, голова и т.д. Отдельные виды биологических активов животноводства могут иметь дополнительные характеристики по живому весу (свиньи и крупный рогатый скот). Биологические активы растениеводства в аналитическом учете отражаются в единицах площади, которую они занимают, если единицы измерения определить невозможно или экономически нецелесообразно (зерновые культуры, кукуруза, бобовые). На финальном этапе, в момент получения продукции, может быть получены и прибыль, и убыток, поэтому следует проводить переоценку биологических активов по справедливой стоимости, которая меняется в процессе биотрансформации.

Возникновение прибыли происходит в момент первоначальной оценки биологического актива в момент рождения, убыток же при первоначальной оценке может появиться в случае, если при расчете разницы справедливой стоимости биологического актива и расходов на продажу, данные расходы на продажу вычитаются. Таким образом, согласно МСФО биологические активы это животные или растения, которые выращиваются на продажу в сельскохозяйственной организации, или единожды используются для сбора сельскохозяйственной продукции.

Ввиду того, что отечественные стандарты стремятся максимально унифицировать с международными, то рассматривая определение биологического актива, целесообразно учитывать, что биологический актив: подвержен биотрансформации; в процессе использования появляется продукция сельскохозяйственного назначения или дополнительные активы; приносит экономические выгоды; может быть использован в процессе хозяйственной дея-

тельности; подвергается достоверной оценке и контролируется; получен в организации или со стороны.

Из-за большого количества изменений, которые претерпели нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету за последние несколько лет, для приведения их к соответствию МСФО, возник ряд вопросов в бухгалтерском учете сельскохозяйственных предприятий. Аграрный сектор также претерпел немало изменений, целью которых была оптимизация организации бухгалтерского учета, совершенствование его методологии, а также увеличение прозрачности отчетных данных. Использование в учете стандартов МСФО 41 вызывает в учетной системе РФ необходимость в поиске новых прогрессивных путей унификации с мировыми стандартами. Использование международного стандарта влечет за собой серьезные коррективы в сформированную за много лет психологию бухгалтеров.

Основным направлением, по которому идет совершенствование российского учета, является отражение стоимости биологических активов, так как МСФО предполагает использование понятия справедливой стоимости актива. Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», биологические активы и сельскохозяйственную продукцию, полученную от биологических активов организации следует оценивать по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, определяемых в момент получения продукции [1] или согласно проекту ПБУ «Учет биологических активов» за минусом предполагаемых расходов на продажу [2].

Использование показателя справедливой стоимости способствует более эффективному управлению затратами и контролю над ними со стороны менеджмента, обеспечивая тем самым большую эффективность деятельности организации. Преимущества от использования справедливой стоимости готовой продукции: давать возможность составить объективное представление о результатах деятельности организации; позволяет оценить целесообразность производства продукции; указывает на возможность оптимизации производства; повышает уровень точности составления бюджетов, прогнозов, смет;

позволяет верно отражать текущую конъюнктуру цен сельскохозяйственной продукции и проводить верный анализ соотношения стоимости и затрат, затрат и прибыли от деятельности; учитывает инфляцию; позволяет осуществлять эффективное управление биотрансформацией биологических активов; учитывает при расчете фактор зональности в зависимости от рынков сбыта; повышает уровень точности и достоверности бухгалтерской отчетности.

Необходимо отметить, что большая часть форм бухгалтерской финансовой отчетности в международной и российской практике совпадают. Кроме того, важно понимать, что организациям нет необходимости самостоятельно разрабатывать те или иные формы, как это принято в МСФО, т.к. все формы уже разработаны Минфином РФ. В то же время необходимо учитывать недостатки российских форм. В них, например, отсутствуют отдельные строки, по которым следовало бы учитывать информацию по биологическим активам, содержащимся на предприятии.

При внедрении системы оценки биологических активов по справедливой стоимости учетная система будет нуждаться в использовании специального алгоритма, состоящего из следующих этапов: выбор объекта оценки; группировка объектов оценки; сбор информации о ценах объекта оценки; выбор метода оценки; оценка объектов по выбранному методу; оценка альтернативными методами; обобщение полученных результатов и представление их пользователям информации.

При условии, что биологический актив торгуется на активном рынке, то цена, установленная на этом рынке, будет наиболее эффективной базой для расчета его справедливой стоимости. Если же активный рынок отсутствует, то для расчета справедливой стоимости могут быть использованы один или несколько из следующих показателей [1]: цена последней сделки на рынке (при условии, что в период между датой совершения сделки и концом отчетного периода не произошло существенных изменений хозяйственных условий); рыночная цена на схожие активы, прошедшая корректировку на имеющиеся отличия; подходящие отраслевые показатели (например, стои-

мость садовых насаждений в расчете на единицу площади и стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса).

Предлагаемый алгоритм оценки биологических активов по справедливой стоимости представлен на рисунке 2.

В ситуации, когда для биологического актива, в его текущем состоянии, может не иметься ни рыночных цен, ни стоимостных показателей приведенная стоимость биологического актива рассчитывается посредством метода чистых потоков денежных средств, ожидаемых от этого актива, путем их дисконтирования по ставке текущего рынка. При этом в расчете обязательно должны быть учтены настоящее место расположения и текущее состояние биологических активов для целей точного определения адекватной ставки дисконтирования и проведения расчета ожидаемых денежных потоков. Потоки денежных средств, связанных с финансированием активов, налогообложением или восстановлением биологических активов после получения (сбора) сельскохозяйственной продукции в этом расчете участвовать не должны.

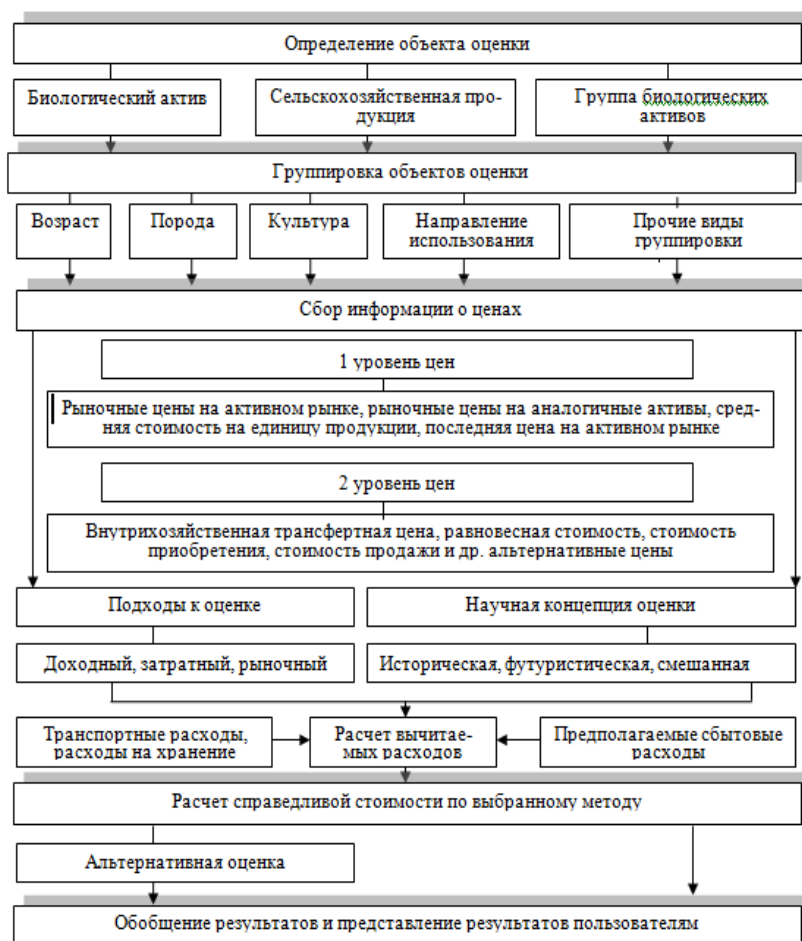


Рис. 2 - Алгоритм оценки биологических активов по справедливой стоимости

В ситуации, когда для биологического актива, в его текущем состоянии, может не иметься ни рыночных цен, ни стоимостных показателей приведенная стоимость биологического актива рассчитывается посредством метода чистых потоков денежных средств, ожидаемых от этого актива, путем их дисконтирования по ставке текущего рынка. При этом в расчете обязательно должны быть учтены настоящее место расположения и текущее состояние биологических активов для целей точного определения адекватной ставки дисконтирования и проведения расчета ожидаемых денежных потоков. Потоки денежных средств, связанных с финансированием активов, налогообложением или восстановлением биологических активов после получения (сбора) сельскохозяйственной продукции в этом расчете участвовать не должны.

Кроме того, нельзя забывать, что часть биологических активов может иметь неразрывную связь с землей (например, деревья). Такие активы могут иметь отдельный активный рынок. В подобных случаях организация использует для расчета информацию, относящуюся ко всем связанным между собой активам.

Таким образом, для отраслей сельского хозяйства актуальность проблемы учета и оценки специфических видов активов, таких как биологические активы (животные и растения), становится все более очевидной. При переходе к новым принципам учета биологических активов в соответствии с международной практикой учета происходит необходимость проведения ряда изменений в существующем плане счетов бухгалтерского учета. Для этого требуется обособление отдельных счетов, где будет отражаться информация о данных видах активов сельскохозяйственных организаций.

Применение метода оценки биологических активов по справедливой стоимости и отражение результатов биотрансформации сельскохозяйственных активов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности повышает объективность финансовой оценки на предприятии, позволяет применять более эффективные управленческие решения.

Все рассмотренные выше методы достаточно условны, и их многообразие свидетельствует лишь о том, что традиционная бухгалтерская оценка активов, как и других фактов хозяйственной жизни, не отражает их реальную стоимость, но представляет собой лишь определенный измеритель, позволяющий исчислить номинальное имущество и результат деятельности организации.

В настоящее время совершенствования бухгалтерского учета предприятий аграрного сектора должны иметь четкую связь с требованиями постиндустриальной экономики, в которой отражается повышенный уровень производительности, высокой долей качественных услуг и т.д.

1.3 Современное нормативно-правовое регулирование учета биологических активов

Большим недостатком в формировании информации об учете и оценке биологических активов, на наш взгляд, является отсутствие нормативно-правовой базы, которая бы регламентировала учет. Несомненно, она расширяется, в соответствии с Программами разработки федеральных стандартов, однако об утверждении каких-либо стандартов в отношении учета биологических активов не ожидается. [5]

Стоит отметить, что Минсельхоз России ранее предлагал на рассмотрение проект ПБУ, носящий название «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции». Как и при принятии любого другого документа, предполагалось, что после обсуждения специалистами текста документа, апробации и внесения возможных корректировок с учетом вышеназванного,

можно будет рекомендовать данный ПБУ для использования в сельскохозяйственных организациях. Однако этого не произошло. В таблицах ниже представлена терминология, которая указывается в МСФО 41 и ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции». Самое главное в эффективной системе учета и управления биологическими активами – это корректность и обоснованность оценки. В связи с этим возникает острая проблема выбора наиболее подходящего метода оценки данного вида активов. Один из методов, который предлагает международная практика, является метод оценки по справедливой стоимости.

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

Термин	Определение
Сельскохозяйственная деятельность	осуществляемое организацией управление биотрансформацией и сбор продукции с биологических активов с целью их продажи или преобразования в сельскохозяйственную продукцию или в дополнительные биологические активы
Сельскохозяйственная продукция	продукция, собранная с биологических активов организации
Плодовая культура	это живое растение, которое: используется для производства или получения сельскохозяйственной продукции; как ожидается, будет плодоносить в течение более одного периода; и с малой степенью вероятности будет продано в качестве сельскохозяйственной продукции, за исключением побочных продаж в качестве отходов
Биологический актив	живущее животное или растение
Биотрансформация	включает в себе процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, вследствие которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.
Затраты на продажу	дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, кроме затрат на финансирование и налогов на прибыль
Группа биологических активов	совокупность сходных между собой живущих животных или растений
Сбор продукции	отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива
Балансовая стоимость	сумма, в которой какой-либо актив признается в отчете о финансовом положении
Справедливая стоимость	цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки. (МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».)

Впервые такое понятие, как «справедливая стоимость» появилось в учете в 90-х годах. Международная практика часто применяет справедливую стоимость как метод оценки активов, и разницы отражаются в отчете о финансовых результатах. [8]

Если рассматривать такой документ, как МСФО 41 «Сельское хозяйство», то, согласно нему, биологические активы должны быть оценены по справедливой стоимости. Соблюдение данного условия обеспечивает ведение бухгалтерского учета биологических активов в соответствии с международными стандартами, а в противном случае такой учет невозможен.

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

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

Данный стандарт приводит следующее определение биологических активов – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

При сравнении положений международного стандарта и разработанного ПБУ, можно отметить следующие особенности. В ПБУ предусматривается 2 способа признания первоначальной оценки биологического актива: по фак-

тической себестоимости; по справедливой стоимости за минусом предполагаемых расходов на продажу.

По нашему мнению, понятие справедливой стоимости все еще является предметом дискуссий. Так, например, определить величину справедливой стоимости на конкретной практике довольно спорно и сложно. Одной из наиболее важных причин трудности применения в России оценки по справедливой стоимости является отсутствие так называемого «активного рынка». Активный рынок – это рынок, характеризующийся большим объемом совершаемых операций, высокой конкуренцией и маленьким спреedom между ценами предложения и покупки.

При совершении первых шагов по внедрению особенностей учета по МСФО в российских предприятиях специалисты столкнулись с рядом сложностей. Это не может удивить, т.к. традиционно в российском учете присутствовала фактическая или историческая стоимость, и ее сложное менять на нечто более новое и актуальное, такое, как справедливая стоимость. Однако, несмотря на все трудности, которые возникают при этом, Правительство России в любом случае стремится сблизить международные и российские стандарты. В период реформирования отечественного учета было принято большое количество нормативно-правовых актов, обеспечивающих развитие новых витков учетной деятельности.

Стоит заметить, что в МСФО 13 представлен четкий план, представляющий собой указания по применению метода справедливой стоимости, относящийся к тем или иным пунктам финансовой отчетности предприятия. Целью данного исследования будет являться поиск возможных путей модификации российского учета и его адаптации к применению МСФО 41 «Сельское хозяйство». Также мы будем рассматривать методики оценки биологических активов по справедливой стоимости и отмечать наиболее простые и понятные в рамках российского учета.

В ходе анализа МСФО 13 и МСФО 41 нами были выделены следующие слабые стороны: конкретика в методике расчета справедливой стоимости от-

сутствует; нет указания на какие-либо формулы, позволяющие рассчитать справедливую стоимость с помощью математики; рекомендация по классификации биологических активов имеет общий вид; нет точных указаний на условия, при которых бы действовал активный рынок; МСФО 41 не указывает возможность передачи биологических активов в аренду.

Данный анализ указывает в первую очередь на то, что в отечественном учете нет такого понятия, как справедливая или дисконтированная стоимость. При этом эти виды стоимостей являются основными в МСФО 13. Основная проблема, по нашему мнению, и по мнению авторов, заключается в том, что бухгалтерский учет в России ведется в условиях перехода от плановой к рыночной экономике, а в основе первой всегда лежала фактическая (историческая) стоимость активов. В то же время в международной учетной практике, наоборот, характерно применение именно справедливой стоимости, особенно в условиях рыночной экономики.

Большие отличия заключаются и в пользователях финансовой отчетности предприятий. В России этими пользователями, в основном, являются контролирующие органы, такие, как налоговая служба, например. За рубежом ситуация несколько иная – там основными пользователями являются, в первую очередь, инвесторы, владельцы акций компании, работники и т.д.

Стоит отметить, что большая часть форм бухгалтерской финансовой отчетности в международной и российской практике совпадают. Также заслуживает внимания то, что организациям нет необходимости самостоятельно разрабатывать те или иные формы, как это принято в МСФО, т.к. все формы уже разработаны Минфином РФ. Однако нельзя не брать в расчет недостатки российских форм. В них, например, отсутствуют отдельные строки, по которым следовало бы учитывать информацию по биологическим активам, содержащимся на предприятии.

В то время, как выделение отдельных строк для них очень важно. Также, по нашему мнению, следует дать полное определение понятию биологические активы, поскольку оно не встречается ни в одном российском норма-

тивном акте. Вопрос о понятии «биологических активов» неоднократно раскрывался многочисленными авторами, однако открытыми проблемами остаются классификация биологических активов и их место в законодательной системе России.

Согласно МСФО 41 «Сельское хозяйство», биологическим актив может признаваться в случае, если: организация контролирует актив в результате прошлых событий (изменений, трансформаций); существует высокая вероятность получения организацией будущих экономических выгод, связанных с данным активом; справедливую стоимость или фактическую стоимость актива можно надежно измерить.

С учетом того, что в российском учете продолжается сближение методик и принципов с международным учетом, некоторые проблемы все же имеют место быть, такие, как, например, нехватка новых и отсутствие полноты имеющихся стандартов. В большой степени это относится к методике определения справедливой стоимости, поскольку, как и говорилось ранее, данная методика не отражена на законодательном уровне.

Другой важной проблемой остается признание биологических активов как отдельной категории. Несмотря на весомый вклад ученых-бухгалтеров в это понятие, все же остаются нерешенными вопросы их классификации, условий признания, а также раскрытия информации о них в финансовой отчетности. Только сбалансированная и постепенная политика перехода на международные стандарты позволит российским организациям легко войти в международную систему торговли и расчетов. [7]

Таким образом, сельскохозяйственные организации при переходе на международные стандарты, а в частности на МСФО 41 «Сельское хозяйство», сталкиваются с рядом проблем. Из них особенно выделяются: отсутствие таких определений в понятийном аппарате, как справедливая стоимость, биотрансформация, биологические активы и др.; сложности с определением места биологических активов в бухгалтерском учете и их выделение в бухгалтерской финансовой отчетности; отсутствие классификации биологиче-

ских активов; отсутствие нормативных актов, контролирующих процесс учета биологических активов; потребность в первичных документах, в которых бы должным образом отражалась справедливая стоимость активов; необходимость в анализе рынка, его зональности и активности, что обеспечило бы надежную и достоверную оценку биологических активов.

Существующие формы бухгалтерской (финансовой) отчетности не отражают информацию о справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции. По этим же причинам проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» все еще не утвержден.

2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ

2.1 Анализ природно-экономических условий деятельности

АО «Бирюли» организовалось 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 хо-

зайств 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. Рассмотрим структуру сельскохозяйственных угодий в АО «Бирюли» в таблице 3. (Приложение А)

По данным таблицы 3 можно увидеть, что 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. Этот показатель характеризует процент распаханности, которому уделяется особое внимание. И, при прочих равных условиях, чем выше значение этого показателя, тем больше продукции можно получить с единицы площади. Уменьшение площади сельскохозяйственных угодий влияет и на отдельные площади в структуре земельно-

го фонда организации. Так, например, площадь сенокосов уменьшилась за 2014-2018 годы на 10 га, их удельный вес увеличился на 0,1 %, и этот показатель продолжает быть ниже среднестатистического по РТ на 0,9%. В то же время площадь пастбища за период с 2014 по 2018 года не изменилась и продолжает составлять 4665 га или 20,9% в общей структуре земельных фондов. В то же время данный показатель превышает среднереспубликанский на 11,3 %. 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. (Приложение Б)

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.

Исходя из данных таблицы, можно определить уровень специализации хозяйства по величине его коэффициента. Для этого используем формулу, предложенную проф. Поповичем И.В.:

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

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.	694537,0	735115,0	758512,0	759595,5	806517	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	3110,3	3292,1	3450,0	3523,0	3740,6	4787,8

сельхозугодий						
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 энергообеспеченности и энерговооруженности труда. Данные таблицы 6 показывают, что с 2014 по 2018 годы наблюдалось снижение энергообеспеченности 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 по РТ.

Таблица 6 – Уровень энергообеспеченности 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	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	36823	37976,0	34014,0	32887,0	34385	7769,0
Площадь пашни, га	17 354,0	17 354,0	17000,0	16575,0	16575,0	5650,0
Среднегодовая численность работников, чел.	532	511	478	462	456	98,0
Энергообеспеченность, 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

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

Показатели	Годы					В среднем за 5 лет	В среднем по РТ за 2018 год
	2014	2015	2016	2017	2018		
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., что выше среднестатистического показателя по РТ на 10,4 тыс. руб. Стоимость продукции, приходящейся на 1 работника в отчетном году составила 43,1 тыс.руб., что на 11,4 тыс.руб. выше, чем в 2014 году, и на 1,7 тыс. руб. выше, чем в среднем по республике. 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. Величина валового дохода на 100 руб. издержек производства имеет тенденцию к снижению – на 0,6 тыс. руб. за пять исследуемых лет.

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

Сумма прибыли, приходящейся на 100 га соизмеримой пашни, на 1 работника, на 100 руб. ОПФ, в период с 2014 по 2018 годы, заметно снижается. Это является отрицательным моментом для уровня рентабельности хозяйства. 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.

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. Анализ финансовых результатов деятельности и финансового состояния

Для наиболее полной и точной характеристики финансово-экономической деятельности АО «Бирюли» также необходимо проанализировать финансовое состояние организации за 2014-2018 года.

Под финансовым состоянием понимается способность предприятия финансировать свою деятельность. Анализ финансового состояния включает в себя анализ важнейших показателей. В первую очередь мы проанализируем имущественное положение организации, а именно ликвидность его баланса.

Для определения ликвидности баланса следует сопоставить итоги по каждой группе активов и пассивов. Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются условия:

$$A1 \geq П1; A2 \geq П2; A3 \geq П3; A4 \leq П4.$$

На основании данных таблицы 9 можно сделать следующие выводы:

Неравенство $A1 \geq П1$ не выполняется, так как на начало года $186 < 163149$, платежный недостаток составляет 162963 тыс.руб.; на конец года $411 < 154946$, платежный недостаток составляет 154535 тыс.руб. Это свидетельствует о недостаточном количестве абсолютных и наиболее ликвидных активов для покрытия наиболее срочных обязательств. Платежный недостаток на конец года уменьшается на 8428 тыс.руб., что говорит об уменьшении срочных обязательств и увеличении наиболее ликвидных активов в организации.

Неравенство $A2 \geq П2$ также не выполняется, так как на начало года $20601 < 164144$, платежный недостаток составляет 143543 тыс.руб.; на конец года $37543 < 66389$, платежный недостаток составляет 28846 тыс.руб. Это говорит о превышении краткосрочных пассивов над быстро реализуемыми активами и о невозможности организации покрыть свои долги перед кредиторами в недалеком будущем с учетом своевременных расчетов. Платежный недостаток на конец года уменьшается на 114697 тыс.руб.

Неравенство $A3 \geq П3$ выполняется, так как на начало года $548532 > 33253$ платежный излишек составляет 515279 тыс.руб.; на конец года $470009 > 121081$, платежный излишек составляет 348927 тыс.руб. Это свидетельствует о том, что в будущем при своевременном поступлении денежных средств от продажи и платежей, организация может быть платежеспособной наперед. Платежный излишек на конец года уменьшается на 166351 тыс.руб.

Неравенство $A4 \leq П4$ 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:

$$A1 \leq П1; A2 \leq П2; A3 \geq П3; A4 \leq П4$$

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.

Таблица 9 – Анализ ликвидности бухгалтерского баланса АО «Бирюли»
Высокогорского района РТ за 2018 год

Актив	На начало периода	На конец периода	Пассив	На начало периода	На конец периода	Платежный излишек или недостаток	
						На начало периода	На начало периода
Наиболее ликвидные активы (A1)	186	411	Наиболее срочные обязательства (П1)	163149	154946	-162963	-154535

Быстро реализуемые активы (А2)	20601	37543	Краткосрочные пассивы (П2)	164144	66389	-143543	-28846
Медленно реализуемые активы (А3)	548532	470009	Долгосрочные пассивы (П3)	33253	121081	515279	348928
Труднореализуемые активы (А4)	791237	823369	Постоянные пассивы (П4)	1000010	988505	-208773	-165136
Баланс	1360556	1330921	Баланс	1360556	1330921	-	-

Сопоставление ликвидных средств и обязательств позволяет вычислить следующие показатели:

$$\text{Текущую ликвидность (ТК)} = (A1+A2) - (П1+П2) \quad (2)$$

На начало года: $TK = (186+20601)-(163149+164144)=-306506$

На конец года: $TK = (411+37543)-(154946+66389)=-183381$

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).

$$ПК = A3 - П3 \quad (3)$$

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
--------------	------------------------	-------------	------------	------------

Общий показатель ликвидности(L1)	$L1 \geq 1$	0,68	0,71	+0,03
Коэффициент абсолютной ликвидности (L2)	$0,2 \leq L2 \leq 0,5$	0,001	0,002	+0,001
Коэффициент быстрой ликвидности(L3)	$0,7 \leq L3 \leq 0,8$	0,063	0,171	+0,108
Коэффициент текущей ликвидности(L4)	$1,5 \leq L4 \leq 2,5$	1,739	2,294	+0,555
Коэффициент маневренности функционирующего капитала(L5)	-	0,110	0,127	+0,017
Доля оборотных средств в активах(L6)	$L6 \geq 0,5$	0,353	0,403	+0,050
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), вписыва-

ются 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 (КВП_т); 2) коэффициент утраты платежеспособности (КУП_т).

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

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.

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

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 коэффици-

енты 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, +, -
Коэффициент капитализации(U_1)	$U_1 \leq 1,5$	0,439	0,5	+0,061
Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования(U_2)	$0,2 \leq U_2 \leq 0,8$	0,199	0,203	+0,004
Коэффициент финансовой независимости(U_3)	$U_3 \geq 0,5$	0,742	1,154	+0,412
Коэффициент финансирования(U_4)	$U_4 \geq 1$	1,997	2,278	+0,281
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.

U_2 - 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.

U_3 - 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 коэффи-

циента 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 Низамовой Д.М. участвует в разработке и утверждении правил, касающихся документооборота на предприятии, также способах и технологиях обработки учетной информации, ее хранение и списание. 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.

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. Основные компетенции:

ОК 5 – владеть способностью работать в едином коллективе, и толерантно относиться к культурным, социальным, этническим и другим различиям, владеть правилами этикета и культурой общения, мышления; ОК 9 – использовать знания об оказании первой и неотложной помощи пострадавшим, а также методах защиты в чрезвычайных и опасных ситуациях.

Также АО «Бирюли» разрабатывает и утверждает компетенции по физической культуре и физическому воспитанию. 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.

Основные компетенции: ОК 2 – сотрудник владеет знаниями о возможностях собственного организма, а также возможном воздействии внешних различных факторов, в том числе и комплексов физических упражнений, на организм человека. ОК 4 – сотрудник владеет знаниями о здоровом образе жизни и способах поддержания и укрепления собственного здоровья. ОК 5 – сотрудник осознает влияние, которое оказывают на организм вредные привычки, способен самостоятельно отказаться от них, а также использовать комплексы физически упражнений, оказывающих оздоровительный эффект на организм (Приложение В).

Компетенция делового общения на АО «Бирюли» (ОК 6) предусматривает владение сотрудником в устной и письменной форме навыками делового общения на русском и иностранном языке. Для этого сотрудник должен знать общую, деловую, профессиональную лексику, а также основные грамматические структуры иностранного языка в объеме, необходимом для деловой и профессиональной коммуникации.

3.СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ И ПУТИ ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НА ПРИМЕРЕ АО «БИРЮЛИ» ВЫСОКОГОРСКОГО РАЙОНА РТ

3.1 Совершенствование системы бухгалтерского учета

Необходимо отметить, что в зарубежной практике при учете биологических активов используется оценка по справедливой стоимости. [5] В свою очередь, применение справедливой стоимости при оценке биологических активов в сельском хозяйстве обладает следующими преимуществами: рост аналитики при формировании финансовой информации для заинтересованных внутренних пользователей; отражение текущей рыночной стоимости, а значит и более точной и надежной оценки денежных потоков в будущем; позволяет составлять такую финансовую возможность, которая отражает более полную и полезную информацию заинтересованным пользователям; позволяет максимально удовлетворить информационные запросы заинтересованных пользователей.

Несмотря на обозначенные выше сильные стороны применения метода оценки по справедливой стоимости, у него есть несколько слабых сторон: справедливая стоимость не является отражением реального финансового положения компании; сложность определения активных рынков в разных странах мира; сложность математических расчетов в определении справедливой стоимости.

Еще одним весомым, на наш взгляд, недостатком метода справедливой стоимости в использовании его в российском учете является тот факт, что определение понятия не указано в нормативно-правовых актах. Специалисты дают следующее определение нормативной стоимости: справедливой стоимостью считается стоимость, определенная между независимыми сторонами, которые осведомлены о совершаемой сделке, и никто их не заставляет эту сделку совершать.

Также следует отметить, что в МСФО фигурирует такое понятие, как активный рынок. [4] Наряду с определением справедливой стоимости, определение понятия активного рынка в российской нормативной базе не дано.

Такие специалисты, как, например, Поленова С.Н., отмечают, что применение положений МСФО 13 («Оценка по справедливой стоимости»), учитывая отсутствие активных рынков, будет для сельскохозяйственных организаций особенно затратным. Другие специалисты, такие как Выручаева А. Е. и Хоружий Л. И. отмечают, что МСФО разрабатывались преимущественно в Европе, где идентифицировать ограничения по зонам активных рынков из-за небольшой территории гораздо легче, чем сделать это в России из-за масштабной территории. Более того, в отечественном учете четко обозначилась тенденция к оценке активов, в особенности в отрасли сельского хозяйства, и отражении их в учете по фактической себестоимости. [9]

Это означает, что на сегодняшний день у специалистов в области бухгалтерского учета, ученых и методологов стоит задача разработки положений и нормативно-правовых актов, которые бы позволяли адаптировать положения международных стандартов финансовой отчетности, в частности МСФО 13 и 41, под специфику российского учета.

Территориальная и учетная специфика российского учета не позволяет четко определять и применять такое понятие, как активный рынок, как уже было сказано ранее. По этой причине, при переходе организаций на метод оценки биологических активов по справедливой стоимости необходимо будет применять ставки дисконтирования. Для аграрной отрасли это понятие в целом новое, т.к. оно обычно используется в финансовом анализе и представляет собой механизм, отражающий величину ожидаемых денежных потоков от продажи какого-либо актива. Дисконтированная стоимость – это такая стоимость актива в настоящий момент, которая была скорректирована до возможной цены, за которую он может быть продан в будущем. [7]

Наиболее актуальной проблемой в применении метода дисконтированной стоимости является расчет ставки дисконтирования. Это трудоемкий процесс, т.к. он предполагает анализ внутренних и внешних факторов, а также подсчет коэффициентов. Опираясь на положения, которые прописаны в международных стандартах, следует учитывать, что в случаях, когда стои-

мость биологического актива не может быть определена на активном рынке, и сам активный рынок также не может быть определен, стоимость такого актива должна рассчитываться с учетом дисконтированной стоимости.

Одним из наиболее подходящих, по нашему мнению, методов расчета дисконтированной ставки, является кумулятивный метод. Он предполагает более полный и детальный анализ показателей, как внутренних, так и внешних, что делает оценку наиболее точной. Также данный метод отличается менее сложными математическими расчетами.

Рассмотрим решение вышеназванных проблем на примере сельскохозяйственной организации АО «Бирюли» Высокогорского района РТ. Расчет дисконтированной ставки производился нами на основе данных финансовой отчетности и анализа природно-климатической зоны сельскохозяйственного предприятия АО «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан. Для того, чтобы рассчитать дисконтированную ставку предприятия, необходимо провести комплексный анализ премий за риск, связанных с внутренними или внешними факторами. Каждой составляющей отдается определенное количество процентов – 0, 3 или 5 в зависимости от степени его влияния. Для максимального удобства, по нашему мнению, данный анализ необходимо представить в виде таблицы и краткой характеристике каждого показателя. Все корректирующие коэффициенты, представленные в таблице, были взяты с учетом изученного материала. [7] Данные для расчета коэффициентов по организации были взяты из бухгалтерского баланса. (Приложение Г)

В таблице 12 приведены показатели для дальнейшего расчета справедливой стоимости биологических активов организации.

В упрощенном виде формула для расчетов будет выглядеть следующим образом:

$$d=d_{\min}+k_1*x_1+k_2*y_1+k_3*y_2+k_4*y_3+k_5*y_4+k_6*y_5,$$

(4)

где d – дисконтированная ставка; $d_{\min}$ – ключевая ставка ЦБ; k_i – корректирующий коэффициент по группе; x_1 – сумма значений по группе внешних факторов; y_1 – сумма значений по группе финансовой независимости; y_2 – сумма значений по группе уровень менеджмента; y_3 – сумма значений по группе эффективности продаж; y_4 – сумма значений по группе эффективности управления имуществом; y_5 – сумма значений по группе риска эпизотии.

Таким образом, формула приобретает вид:

$$d=7,75+0,25*3+0,46*15+0,95*0+0,47*5+0,47*0+0,94*6=23,39\%$$

Согласно приведенным выше расчетам, дисконтированная ставка на предприятии АО «Бирюли» Высокогорского района РТ равна 23,39%.

Одна из наиболее развитых сфер производства на предприятии – это молочное скотоводство. Из этого полагаем, что логичнее всего применить ставку дисконтирования для расчета справедливой стоимости биологических активов молочного скотоводства, в данном случае выборки коров из основного стада. Для того, чтобы рассчитать справедливую стоимость коровы, необходимо вычислить предполагаемый доход, который организация может получить от ее использования. Для наглядности расчетов мы включили показатели в Таблицы 13, 14, 15, расположенные в приложении В.

Как видно из Таблицы 13, чистая прибыль, которую получает организация от реализации молока за предполагаемый срок использования коровы составляет 45870 рублей. В то же время прибыль от продажи теленка, как показывает Таблица 14, предполагает получение прибыли в размере 6254,4 рублей.

Данные показатели позволяют провести расчет прибыли от использования коровы путем суммирования показателей прибыли за реализацию молока и телят. Полученный показатель, в свою очередь, позволяет нам рассчитать справедливую стоимость коров – для этого необходимо прибыль от использования коровы разделить на ставку дисконтирования:

$FV = NP/d$, где

FV – показатель справедливой стоимости биологического актива, NP – показатель прибыли от использования коровы, d – ставка дисконтирования.

Как можно заметить из Таблицы 15, средняя справедливая стоимость коров равна 103314,36 рублей. В свою очередь, среднее значение балансовой стоимости составляет 85678,13 рублей. Это означает, что средняя справедливая стоимость биологических активов предприятия, в данном случае коров основного стада, выше средней балансовой на 17636,23 рублей.

Нельзя не заметить, что подсчет справедливой стоимости методом дисконтирования довольно сложный с математической и аналитической точки зрения, поэтому предполагает наличие у работника бухгалтерии предприятия повышенных навыков и умений, а также времени. Однако, именно этот показатель, по нашему мнению, будет учитывать более полную и актуальную информацию о стоимости биологических активов предприятия. Пересчет необходимо вести на каждую отчетную дату, т.к. на оценку влияет комплекс внешних и внутренних факторов, которые подвержены изменениям. [8]

В целом, несмотря на трудоемкость и финансовую затратность применения данного метода для организации, в этом есть весомая положительная сторона – это, в первую очередь, более достоверное и детальное отражение данных в бухгалтерской финансовой отчетности, выделение биологических активов как отдельных активов и более точная их оценка, а также повышение уровня профессионализма кадров за счет анализа и подсчета сложных показателей.

В Международном стандарте финансовой отчетности рекомендуется выделение отдельных строк бухгалтерского баланса, с разделением активов на долгосрочные, т.е. те, которые в настоящий момент учитываются по строке «Основные средства», и на краткосрочные, входящие в настоящий момент в строку «Запасы». Для бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций существует отдельный план счетов, учитывающий специфику отрасли,

но его также необходимо дополнить счетами и субсчетами, отражающими учет биологических активов на предприятии.

В настоящее время в российском бухгалтерском учете биологические активы учитываются на следующих счетах и субсчетах:

1) 01 счет «Основные средства», а также субсчета 01.4 («Скот рабочий и продуктивный»), 01.5 («Многолетние насаждения»), 01.10 («Прочие объекты основных средств») – на данном счете и субсчетах учитываются долгосрочные биологические активы, классифицируемые в производстве как основные средства.

2) 11 счет «Животные на выращивании и откорме», к которому открываются субсчета согласно учету наличия и движения животных, находящихся в организации – здесь учитываются краткосрочные биологические активы, учитываемые в составе материально-производственных запасов, которые не могут быть классифицированы как основные средства. [3]

По мнению многих специалистов, информация, собираемая на классических счетах, о стоимости биологических активов на начало и конец отчетного периода, не достаточно полно отражает специфику их учета.

Для адекватного отражения биологических активов в организациях необходимо адаптировать имеющийся план счетов, выделив отдельные счета для учета биологических активов, амортизационных отчислений по ним и доходов и расходов, связанных с ними. Для этих целей предлагается открыть новый счет – 06, который получил бы название «Внеоборотные биологические активы». К нему рекомендуется открыть субсчета: 06.1 – «биологические активы в отрасли растениеводства», также аналитические счета 06.1.1, который бы именовался «биологические активы в отрасли растениеводства низкой ликвидности», и 6.1.2 «биологические активы в отрасли растениеводства высокой ликвидности». Далее, следует открыть аналогичные счета и субсчета для отрасли животноводства - 06.2 – «биологические активы в отрасли животноводства», а также 06.2.1, который бы именовался «биологические активы в отрасли животноводства низкой ликвидности», и 6.2.2 «биоло-

гические активы в отрасли животноводства высокой ликвидности». Также рекомендуется открывать дополнительные субсчета к 02 счету: 02.4 – «Амортизационные отчисления на биологические активы в отрасли растениеводства», 02.5 – «Амортизационные отчисления на биологические активы в отрасли животноводства». Следующие субсчета к действующим счетам, которые необходимо открыть, это 08.7 «Покупка биологических активов высокой ликвидности» и 08.8 «Покупка биологических активов низкой ликвидности».

Поскольку биологические активы должны быть оценены по справедливой стоимости, а как и любая стоимость, справедлива стоимость может со временем быть частично или полностью обесценена. С этой целью рекомендуем в рабочий план счетов организации добавить 13 счет «Резервы под снижение справедливой стоимости биологических активов». Также рекомендуется открыть еще один дополнительный счет – 92 «Доходы и расходы от изменений справедливой стоимости биологических активов», а также субсчета к нему: 92.1 «Доходы от увеличения справедливой стоимости биологических активов (растениеводство)», 92.2 «Расходы от обесценения справедливой стоимости биологических активов (растениеводство)», 92.3 «Доходы от увеличения справедливой стоимости биологических активов (животноводство)», 92.4 «Расходы от обесценения справедливой стоимости биологических активов (животноводство)», 92.9 «Прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности». Еще один счет, который необходимо было бы открыть, это 93 счет – «Прочие доходы и расходы от переоценки/изменения справедливой стоимости биологических активов» - и субсчета 93.1 «Прочие доходы», 93.2 «Прочие расходы», 93.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Применение адаптированного плана счетов с включением в него отдельных счетов и субсчетов, которые в полной мере были бы посвящены учету и оценке биологических активов, позволит создать более эффективную управленческую, занимающуюся контролем над биологическими активами на сельскохозяйственных предприятиях, а также процессами их биологиче-

ских преобразований. Это, в свою очередь, будет способствовать наиболее полному и верному отражению информации о биологических активах в системе бухгалтерского финансового учета и бухгалтерской финансовой отчетности.

Таким образом, обновленный план счетов для АО «Бирюли» должен выглядеть следующим образом.

Таблица 16 – Модифицированный план счетов бухгалтерского учета на примере организации АО «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан

Код счета	Код субсчета	Наименование
06		Внеоборотные биологические активы
	06.1	Биологические активы в отрасли растениеводства
	06.1.1	Биологические активы в отрасли растениеводства низкой ликвидности
	06.1.2	Биологические активы в отрасли растениеводства высокой ликвидности
	06.2	Биологические активы в отрасли животноводства
	06.2.1	Биологические активы в отрасли животноводства низкой ликвидности
	06.2.2	Биологические активы в отрасли животноводства высокой ликвидности
02		Амортизация основных средств
	02.4	Амортизационные отчисления на биологические активы в отрасли растениеводства
	02.5	Амортизационные отчисления на биологические активы в отрасли животноводства
08		Вложения во внеоборотные активы
	08.7	Покупка биологических активов высокой ликвидности
	08.8	Покупка биологических активов низкой ликвидности
13		Резервы под снижение справедливой стоимости биологических активов
92		Доходы и расходы от сельскохозяйственной деятельности, связанной с биологическими активами
	92.1	Доходы и расходы от первоначального признания биологического актива по справедливой стоимости
	92.2	Расходы, связанные с содержанием биологических активов на предприятии и изготовлении с/х продукции
	92.9	Прибыль (убыток) от сельскохозяйственной деятельности
93		Прочие доходы и расходы от переоценки/изменения справедливой стоимости биологических активов
	93.1	Прочие доходы
	93.2	Прочие расходы
	93.9	Сальдо прочих доходов и расходов

Для отражения фактов хозяйственной жизни, связанной с биологическими активами, могут быть составлены следующие бухгалтерские записи:

Таблица 17 – Бухгалтерские записи хозяйственных операций, связанных с биологическими активами

Дт	Кт	Описание
08.8	60	Приобретение низколиквидных биологических активов
06.1	08.8	Принят к учету низколиквидный биологический актив в области растениеводства
93.1	08.8	Разница между справедливой стоимостью и стоимостью приобретения биологического актива списана в прочие доходы
43	92.1	Оприходована готовая продукция, оцененная по справедливой стоимости
91.2	06.1	Отражена себестоимость от продажи биологического актива, оцененного по справедливой стоимости
92.2	20,25,26	Отражены расходы на содержание биологических активов

Помимо модификации плана счетов, по нашему мнению, должна быть проведена и модификация бухгалтерской финансовой отчетности. В частности, мы бы согласились с авторами, изучающими данную тематику, которые предлагают внесение корректировок в бухгалтерский баланс. В более подробном аспекте это означает внесение корректировок в раздел «Внеоборотные активы», включая дополнительную строку «Долгосрочные биологические активы». Также модификации требует и раздел «Оборотные активы», в который необходимо добавить статью «Краткосрочные (текущие) биологические активы». Данные изменения касаются актива баланса, но нельзя оставлять без внимания и его пассив. В раздел «Капитал и резервы» следует включить дополнительную строку – «Переоценка биологических активов».

Также, если в разделе «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса отражается переоценка биологических активов, аналогичная информация должна быть отражена и в отчете об изменениях капитала. Данная сумма будет показывать величину, влияющую на размер капитала. Эта строка будет отражать суммы, полученные при переоценке справедливой стоимости биологических активов на предприятии.

Форма отчета о финансовых результатах также нуждается в некоторой модификации. Она должна дополнительно отражать информацию о справедливой стоимости биологических активов на предприятии. Предлагаем дополнительно вносить такие строки, как: «Прибыль (убыток) от переоценки долгосрочных биологических активов», «Прибыль (убыток) от переоценки краткосрочных (текущих) биологических активов», «Прибыль (убыток) от переоценки продукции, оцененной по справедливой стоимости». Полный перечень предложений по развитию форм бухгалтерской (финансовой) отчетности отражен в таблице 18.

Таблица 18 – Предложения по развитию форм бухгалтерской (финансовой) отчетности

Форма бухгалтерской (финансовой) отчетности	Предлагаемые изменения
Бухгалтерский баланс	Включить в рамки I-го раздела «Внеоборотные активы» строку «Внеоборотные биологические активы». По данной строке отражать стоимость внеоборотных биологических активов с расшифровкой информации отдельно по направлениям сельскохозяйственной деятельности
Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	Включить раздел «Биологические активы» с отражением в нем следующих показателей по видам внеоборотных биологических активов: справедливая стоимость биологических активов на начало отчетного периода; изменение справедливой стоимости за отчетный период; суммы начисленной амортизации; обесценение биологических активов; справедливая стоимость биологических активов на конец отчетного периода
№9-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства»	Включение в отчет следующих граф: «Справедливая стоимость – всего, тыс. руб.», «Справедливая стоимость единицы продукции, руб.-коп.», «Прямые затраты труда на продукцию – всего, чел.-час.
№13-АПК «Отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства»	Включение в отчет следующих граф: «Справедливая стоимость – всего, тыс. руб.», «Справедливая стоимость единицы продукции, руб.-коп.», «Прямые затраты труда на продукцию – всего, чел.-час.»,

Стоит отметить, что в данной форме бухгалтерской финансовой отчетности отражать причины изменения справедливой стоимости биологического актива не стоит. Данная информация должна быть отражена в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (Приложение Д, Е).

Данные изменения помогут систематизировать бухгалтерский учет биологических активов на предприятии, а также в целом повлиять на достоверность и качество представляемой финансовой информации.

3.2 Реформирование системы ведения управленческого учета

В управленческом учете существует такой специфический термин, как биологические затраты. Биологические затраты представляют собой такой вид затрат, которые имеют биологическую природу (растительную или животную) непосредственно используются в процессе производства в сельском хозяйстве биологических предметов труда (в виде различных семян, кормов и прочих продуктов собственного производства), а также средств труда (в виде начисленной амортизационной стоимости биологических активов, по которым начисляется амортизация). Именно эти ресурсы занимают основополагающее место в структуре сельскохозяйственной производственной базы и играет одну из самых значимых ролей в развитии основных отраслей организаций – растениеводства и животноводства. [2]

В отсутствие ресурсов биологического характера производство продукции отраслей растениеводства и животноводства невозможно. Как показывает отчет о затратах на основное производство 2018 года сельскохозяйственной организации АО «Бирюли» Высокогорского района Республики Татарстан, удельный вес именно биологических затрат занимает крупнейшую долю в общем объеме затрат.

Верное понимание сущности и содержания биологических затрат позволит решить следующие проблемы в управленческом учете: позволит наи-

лучшим образом организовать бюджетирование, а также ведение управленческого и первичного учета биологических затрат в животноводстве и растениеводстве; даст возможность создать обоснованную нормированную систему затрат биологических предметов труда, а также исчислить величину необходимых резервов по ним; выдвинуть предложения по верному отражению затрат биологического характера в управленческом учете так, чтобы они не искажали себестоимости продукции; предложить перечень предложений и разработать перечень методических рекомендаций по учету биологических затрат в сельскохозяйственном производстве. [4]

Ниже приведена таблица, отражающая долю всех затрат на производство продукции животноводства в организации АО «Бирюли» Республики Татарстан. В ней наглядно разделены элементы каждого вида затрат и отражена их доля в общем объеме затрат.

Из приведенных данных следует, что биологические затраты в сельском хозяйстве являются основными технологическими затратами, поскольку без них невозможно производство основной продукции растениеводства и животноводства и они занимают наибольшую долю затрат при формировании себестоимости продукции.

Если рассматривать бухгалтерский учет биологических затрат, то они представляют собой денежный эквивалент совокупности всех потребляемых биологических активов. Здесь следует упомянуть и амортизационные отчисления, исходящие из использования многолетних насаждений и основного продуктивного стада, а также результаты биотрансформации, например семена, коровы и пр. [5] Данный вид затрат занимает особое положение, т.к. в отличие от иных затрат, имеет биологическую, т.е. «живую» составляющую. Большое значение в системе управленческого учета занимает классификация осуществляемых в ходе производства затрат.

Таблица 19 – Элементы статей затрат в животноводстве в организации
АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Наименование элементов и ста- тей затрат	Крупный рогатый скот молочного и мясного направлений продуктивности		Лошади (без мясных табунных лошадей)		Прочие животные	
	тыс. руб.	в %	тыс. руб.	в %	тыс. руб.	в %
Оплата труда с отчислениями на социальные нужды	31 157,00	13,62	3,00	5,00	27124,00	24,08
Корма, всего	129435,00	56,59	21,00	35,00	58970,00	52,34
Корма собст- венного произ- водства	110686,00	48,39	21,00	35,00	8802,00	7,81
Покупная энер- гия всех видов; топливо, кроме нефтепродуктов (уголь, газ, дро- ва)	9592,00	4,19	-	-	3526,00	3,13
Ветеринарные препараты	5 464,00	2,39	-	-	4 289,00	3,81
Нефтепродукты всех видов, ис- пользуемые на технологические цели	11115,00	4,86	-	-	154,00	0,14
Содержание ос- новных средств	14463,00	6,32	20,00	33,33	6784,00	6,02
Затраты на страхование	-	-	-	-	-	-
Прочие затраты	27503,00	12,02	16,00	26,67	11814,00	10,49
Итого затраты	228729,00	100,00	60,00	100,00	112661,00	100,00

Именно от правильности классификации зависит, насколько полно и верно отражаются показатели затрат в себестоимости производимой продук-

ции. Однако стоит отметить, что четко разработанной классификации затрат биологического характера на изучаемом нами предприятии АО «Бирюли» Высокогорского района РТ нет.

Вопросом разработки классификации биологических затрат занимались такие ученые, как А.А. Данилан, И.А. Ламыкин, Г.И. Гринман и другие. Каждый из них предлагал собственную систему классификации учета биологических затрат. В ходе анализа мы выявили сильные и слабые выдвинутых ими предложений и предлагаем для применения в сельскохозяйственных организациях следующую классификацию, основанную на исследовательских работах, таких, как, например, работы Концевого Г.Р., посвященные развитию управленческого учета биологических затрат. [3]

Таблица 20 – Классификация биологических затрат на предприятии АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Условия классификации биологических затрат	Виды биологических затрат
1	2
Экономическое содержание	Затраты средств и предметов труда, затраты по социальному обеспечению и страхованию, затраты по оплате труда работникам предприятия
Теория инфляции	Фактические затраты, инфляционные затраты, номинальные затраты
Степень однородности	По элементам затрат, по статьям затрат
Закон стоимости и теория трудовой стоимости	Затраты овеществленного труда, затраты живого труда
Теория предельной полезности	Оптимальные, дополнительные
Закон эффективности производства	Экстенсивные, интенсивные
Источник происхождения	Затраты труда, материальные затраты, затраты биологического характера, финансовые затраты
Источник происхождения	Затраты труда, материальные затраты, затраты биологического характера, финансовые затраты
Объем производства	Условно-постоянные затраты, условно-переменные затраты, постоянные затраты, прямо-переменные затраты, косвенно-переменные затраты

Продолжение таблицы 20

По периодам времени, на которые приходится выращивание биологических активов	Зимние затраты, весенние затраты, летние затраты, осенние затраты
Степень планирования	Плановые затраты, внеплановые затраты, фактические затраты, нормативные затраты
Технологический процесс производства	Основные затраты, накладные затраты
Временная определенность	Расходы на текущие виды деятельности, расходы будущих периодов, периодические затраты
Закон убывающей доходности	Производственные затраты, непроизводственные затраты

Таким образом, предложенная выше классификация позволит более точно и полно отражать данные о биологических затратах и организовывать управленческий учет на предприятии в целом, а также создаст методологическую базу для научно обоснованного бюджетирования и планирования биологических затрат.

Также это позволит точнее отражать объекты учета затрат и калькуляции в учетной политике предприятия, единиц калькуляции, методов калькуляции себестоимости производимой продукции, анализировать не выявленные ранее резервы и использовать их для улучшения качества производимой сельскохозяйственной продукции.

3.3 Совершенствование управленческого учета биологических активов

Аудит, проводящийся в сельскохозяйственных организациях, имеет ряд особенностей, обусловленных спецификой отрасли. Особое внимание также уделяется аудиту наличия и движения биологических активов на предприятии, т.к. данный вид активов обладает некоторыми особенностями. Но методика такого аудита в большей степени не распространена, и в основном удовлетворяет потребности внутренних пользователей.

По нашему мнению, целесообразно разработать методику аудита биологических активов, которая была бы направлена на проверку правильности отражения и оценки этих активов в бухгалтерском учете предприятия. Целью аудита операций с биологическими активами, как и любого другого аудита, является выражение независимого мнения о достоверности отражения в бухгалтерской отчетности, а также пояснениях к ней, операций с биологическими активами.

К задачам проверки биологических активов относятся: проверка фактического наличия биологических активов, также их отражение в учете (дата принятия к учету и подтверждение права собственности); проверка корреспонденции счетов при отражении операций с биологическими активами в первичных документах, учетных регистрах и отчетности; проверка правильности стоимостной оценки биологических активов в первичных документах, учетных регистрах и отчетности, проверка на соответствие требованиям нормативных актов и регламентирующих документов; подтверждение правильности классификации биологических активов, представления и раскрытия информации об операциях с ними в бухгалтерской отчетности.

Источниками информации для аудиторской проверки являются: учетная политика предприятия, бухгалтерская отчетность, первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета биологических активов.

Одной из особенностей аудита биологических активов является использование в ходе проверки специфических нормативных актов в части регламентации учета и налогообложения. Аудитор в ходе проверки, наряду с нормативными актами в области аудиторской деятельности (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г., федеральные правила (стандарты), стандарты саморегулируемых организаций аудиторов), нормативными актами, носящими общий характер и применяемые вне зависимости от отраслевой принадлежности организации, использует нормативные акты, регламентирующие порядок учета биологических активов.

Для того, чтобы разработать методику проведения аудита биологических активов, следует провести анализ и определить, какой подход следует применить в данном конкретном случае. В практике выделяются пообъектный и циклический подходы. В первом случае сегменты аудита совпадают с объектами бухгалтерского учета, т.е. аудиторские доказательства получают в отношении отдельных бухгалтерских счетов. При циклическом подходе в качестве сегментов аудита выделяются циклы хозяйственных операций. Пообъектный метод является классическим и наиболее распространен в использовании аудиторами, поэтому считаем его использование более рациональным.

Пообъектный подход обеспечивает большую детализацию аудиторской информации по объектам бухгалтерского учета. Аудит биологических активов рекомендуем проводить по следующим этапам, которые отражены, на рисунке 3.



Рис. 3 – Предлагаемые этапы проведения аудита учета биологических активов

Как правило, основополагающим этапом аудита любого объекта бухгалтерского учета или же цикла операций, совершающихся в хозяйственной жизни организации, является планирование. На данном этапе аудитором разрабатывается общая стратегия и план аудиторской проверки.

В таблице 21 нами приводится предлагаемая стратегия аудита учета биологических активов, разработанная на примере сельскохозяйственной организации – АО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

Таблица 21 – Предлагаемая общая стратегия аудита учета биологических активов в АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

№ п/п	Планируемые виды работ
1	Оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой отчетности предприятия
2	Оценка эффективности системы внутреннего контроля на предприятии
3	Аудиторские процедуры по проверке учета биологических активов
4	Завершение аудита, подписание аудиторского заключения

Общая стратегия аудита представляет собой перечень общих пунктов – основных аудиторских процедур. По данным пунктам составляется подробный план аудита с указанием планируемых видов работ и аудиторских процедур по ним. (Приложение Ж).

В рамках аудиторской проверки учета биологических активов на предприятии аудиторской командой могут быть выявлены ошибки, которые необходимо отразить в отдельных рабочих документах. Для этого предлагаем систематизировать этот список в специальном документе «Выявленные в ходе аудиторской проверки ошибки в ведении учета биологических активов и оценка их уровня существенности». Данный документ позволяет в компактном виде представить перечень всех выявленных в ходе аудиторской проверки ошибок и определить уровень их существенности.

В завершение аудиторской проверки аудиторская компания или отдельный аудитор должна составить аудиторское заключение и выразить мнение о правильности представления бухгалтерской финансовой отчетности на

предприятия. Аудиторские заключения делятся на 2 крупных вида: положительное аудиторское заключение; аудиторское заключение с оговоркой.

Таблица 23 – «Выявленные в ходе аудиторской проверки ошибки в ведении учета биологических активов и оценка их уровня существенности»

Предпосылки составления бухгалтерской финансовой отчетности	Выявленные ошибки	Уровень существенности
Представление и раскрытие	Отсутствие договоров по вопросам материальной ответственности, заключенных с материально-ответственными лицами;	
Представление и раскрытие	Выявлено неверное оформление имеющихся документов по поступлению и списанию биологических активов;	
Стоимостная оценка	Выявлены ошибки в оценивании имеющихся на предприятии биологических активов;	
Существование и полнота	Отсутствие ведения аналитического учета биологических активов на предприятии;	
Стоимостная оценка	Наличие ошибок в исчислении исторической стоимости выращивания биологических активов;	
	Неверная оценка биологических активов, полученных по бартерным сделкам;	
	Необоснованное увеличение/уменьшение балансовой стоимости биологических активов;	
Существование и возникновение, полнота	Списание биологических активов, по которым не оформлены приходные документы;	
Существование и возникновение	Нерегулярная сверка данных по движению биологических активов в бухгалтерии и на фермах, бригадах предприятия, отсутствие регулярной инвентаризации;	
Точность измерения	Ошибки и неточности в корреспонденции счетов по операциям, связанным с биологическими активами.	

В приложениях (приложение Г) представлено предлагаемое для составления положительное аудиторское заключение АО «Бирюли».

Таким образом, вышеизложенные предложения по совершенствованию аудита учета биологических активов в АО «Бирюли» Высокогорского района республики Татарстан, помогут организовать более эффективную и точную проверку бухгалтерской отчетности предприятия.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Биологические активы занимают основную долю среди всех активов сельскохозяйственного предприятия.

К сожалению, в России отсутствует нормативно-правовая база, которая могла бы регулировать учет биологических активов на предприятии. Данная проблема активно решается, примером этому является Положение по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов на предприятии», которое было разработано более 10 лет назад, но до сих пор не вступило в силу.

Отсутствие нормативно-правовой базы также объясняется тем, что российский бухгалтерский учет не готов к кардинальным изменениям, т.к. принятие нового ПБУ введет такое понятие как исчисление по справедливой стоимости вместо применяемой в настоящее время фактической себестоимости. Для того, чтобы проводить новую оценку, необходимы новые счета, формы отчетности, методы оценки и т.д.

Учитывая вышесказанное, можно сделать вывод, что тема выпускной квалификационной работы является актуальной в настоящее время. Объектом исследования в выпускной квалификационной работе является АО «Бирюли» Высокогорского района РТ.

АО «Бирюли» является прибыльным предприятием. Однако уровень рентабельности в 2018 году по сравнению с 2014 годом снизился на 3,9 пункта. В сравнении со средними данными по РТ за 2018 год уровень рентабельности в АО «Бирюли» ниже чуть более, чем в 2 раза. Многие показатели экономической эффективности в основном имеют более низкие значения, чем данные по республике. Баланс организации не является абсолютно ликвидным.

АО «Бирюли» имеет неустойчивое финансовое состояние, которое сопряжено нарушением платежеспособности. Тем не менее у организации сохраняется возможность восстановления равновесия за счет пополнения реального собственного капитала и увеличения собственных оборотных

средств, а также за счет дополнительного привлечения долгосрочных кредитов и займов.

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

АО «Бирюли», как и в прочих сельскохозяйственных организациях, использует оценку по фактической (исторической) стоимости. Однако, мы считаем, что оценка биологических активов по фактической стоимости не представляет точную и полную информацию об объекте. В целях совершенствования оценки биологических активов предлагаем использовать справедливую стоимость.

Как было выяснено в работе, для того чтобы рассчитать справедливую стоимость, необходим активный рынок, определение которого очень затруднено. Таким образом, был предложен алгоритм определения справедливой стоимости биологических активов молочного скотоводства методом дисконтирования.

Также следует отметить, что в предлагаемом Плане счетов для сельскохозяйственных организаций не выделены отдельные счета для учета биологических активов и отражения фактов хозяйственной жизни, связанных с ними. Поэтому в работе предложено ввести отдельные синтетические счета и субсчета в рабочий план счетов бухгалтерского учета АО «Бирюли». Это открывает возможность отдельно отражать информацию об имеющихся на предприятии биологических активах, формировать в соответствии с этой информацией бухгалтерскую (финансовую) отчетность, которая бы отвечала всем требованиям достоверности и точности.

В работе также рассматриваются бухгалтерские записи, которые могут быть составлены на предприятии с применением предложенных счетов и субсчетов в адаптированном Плане счетов.

Также предлагается адаптировать имеющиеся формы бухгалтерской финансовой отчетности, выделяя для биологических активов отдельные

строки. Так, например, в бухгалтерский баланс предлагается добавить такие строки, как «Долгосрочные биологические активы», «Краткосрочные (текущие) биологические активы», «Переоценка биологических активов».

Также, если в разделе «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса отражается переоценка биологических активов, аналогичная информация должна быть отражена и в отчете об изменениях капитала. Данная сумма будет показывать величину, влияющую на размер капитала. Эта строка будет отражать суммы, полученные при переоценке справедливой стоимости биологических активов на предприятии.

Форма отчета о финансовых результатах также нуждается в некоторой модификации. Она должна дополнительно отражать информацию о справедливой стоимости биологических активов на предприятии. Предлагаем дополнительно вносить такие строки, как: «Прибыль (убыток) от переоценки долгосрочных биологических активов», «Прибыль (убыток) от переоценки краткосрочных (текущих) биологических активов», «Прибыль (убыток) от переоценки продукции, оцененной по справедливой стоимости».

Стоит отметить, что в данной форме бухгалтерской финансовой отчетности отражать причины изменения справедливой стоимости биологического актива не стоит. Данную информацию предлагаем отразить в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В формы №9-АПК и №13-АПК предлагаем внести такие строки, как «Справедливая стоимость – всего, тыс. руб.», «Справедливая стоимость единицы продукции, руб.-коп.», «Прямые затраты труда на продукцию – всего, чел.-час.»

В работе также рассматривается введение классификации биологических затрат в целях управленческого учета, а также разрабатывается стратегия аудита биологических активов и рассматриваются его особенности.

Данные нововведения помогут организации всесторонне и верно отражать информацию о биологических активах, имеющихся на предприятии.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» [Федер. Закон: принят Указом Президента 06.12.2011 №402-ФЗ (ред. от 31.12.2017)].
2. Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» [Федер.закон: 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (ред. от 01.05.2017)].
3. Федеральный закон Российской Федерации «О внесении изменений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [Федер.закон: 18 июля 2017 г. №160-ФЗ].
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Утверждено приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н (с изменениями)].
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 г. №106н (с изменениями)].
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 09.06.2001 г. №44н (с изменениями)].
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 30.03.2001 №26н (с изменениями)].
8. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК и Методические рекомендации по его применению [Утвержден приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13.06.2001 №654 (с изменениями)].
9. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов и результатов их биотрансформации в сельском хозяйстве. - М.: ФГБНУ «Росинформагротех», 2011. – 56 с.

10. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н) (ред. от 27.06.2016)
11. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 27.06.2016)
12. Алборов Р.А., Концевая С.М. Предпосылки и моделирование развития управленческого учета в сельском хозяйстве // [Электронный ресурс] <https://cyberleninka.ru/article/n/predposylki-i-modelirovanie-razvitiya-upravlencheskogo-ucheta-v-selskom-hozyaystve> //
13. Акатьева М.Д., Бирюков В.А. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник / М.Д. Акатьева, В.А. Бирюков – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2017. – 258 с.
14. Анциферова И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / И.В. Анциферова. – М.: Дашков и К, 2018. – 556 с.
15. Аудит: Учебник / Федоренко И.В., Золотарева Г.И. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 272 с.
16. Береза А.О. Учет биологических активов по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2019. – №9. – с. 122 – 125.
17. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов / М.А.Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2018. – 570 с.
18. Волостникова А.Ю. Проблема определения справедливой стоимости посредством метода дисконтирования / А. Ю. Волостникова // Известия Санкт-Петербургского университета экономики и финансов. – 2009.– №2(58).– С.110–114.
19. Гасанов М.Ю. Бухгалтерский учет биологических активов в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – №4. – с. 24-31.
20. Гасанов М.Ю. Развитие бухгалтерского учета и методики оценки биологических активов скотоводства: диссертация на соискание ученой степе-

ни кандидата экономических наук // Российский государственный аграрный университет – МСХА имени К.А Тимирязева, Москва, 2016. – С. 57-65

21. Гетьман В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. В.Г. Гетьмана. — 3-е изд., перераб. и доп. // М.: ИНФРА-М, 2018. — 624 с. — (Высшее образование). — www.dx.doi.org/10.12737/textbook_594a424e8384d9.09639346.
22. Гетьман В.Г. Финансовый учет: учебник / под ред. проф. В. Г. Гетьмана. — М.: ИНФРА-М, 2017. — 622 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа [http: //www.znaniium.com](http://www.znaniium.com)].
23. Дружиловская Э.С. Проблемы оценки по справедливой стоимости в трудах современных ученых // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №25. – С. 57 - 67.
24. Дятлова А.Ф., Васькин Ф.И. Операционные и инвестиционные биологические активы: учет и отчетность (состояние, проблемы, решения) // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – №15. – с. 31 - 46.
25. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет / В.Б. Ивашкевич – М.: Юристъ, 2016. – 618 с.
26. Камышанов П.И. Финансовый и управленческий учет и анализ: учебник / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 592 с.
27. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: Учебник для бакалавров / В.Э. Керимов.— М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. — 384 с.
28. Концевой Г.А. Гасанов М.Ю. Развитие бухгалтерского учета и методики оценки биологических активов скотоводства: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. // Ижевская государственная сельскохозяйственная академия, Ижевск, 2016. – С. 14-17
29. Концевой Г.Р. Развитие управленческого учета и контроля биологических и совокупных затрат в сельском хозяйстве / Концевой Г.Р. // Дис-

сертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук.— 2016.— С. 207

30. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Ситдикова Л.Ф. Методический инструментарий учета биологических активов в сельскохозяйственных организациях // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №10. – с. 14 – 25.
31. Ковалев В.В. Справедливая стоимость в системе категорий бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2002. – №17. – с. 67 - 72.
32. Кувалдина Т.Б. , Д.Р. Лапин Теоретические и практические вопросы использования дисконтированной стоимости в бухгалтерском учете и отчетности / Международный бухгалтерский учет.— 2019.— № 10.— С. 2–13.
33. Лисович Г.М. Бухгалтерский финансовый учет в сельском хозяйстве: Учебник / Г.М. Лисович. – М.: Вузовский учебник: НИЦ ИНФРА-М, 2018. – 288с.
34. Остаев Г.Я., Алборов А.А., Концевой Г.Р. Учет биологических затрат на производство сельскохозяйственной продукции // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №29. – с. 29 - 32.
35. Поленова С.Н., Григорьева К.В. Классификация и оценка биологических активов в бухгалтерском учете и отчетности // Аудитор. – 2018. – №9. – с. 62 – 69.
36. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии / Н.В.Пошерстник. Уч.практ.пос. – М.: Проспект, 2012. – 560 с.
37. Проект положения по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» ПБУ... /06, Минсельхоз России [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.mcх.ru/documents/document/show/2638.133.htm>.
38. Савицкая Г.В. Экономический анализ: учебник / Г.В. Савицкая. — 14-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 649 с. — (Высшее образование: Бакалавриат).

39. Сигидов Ю.И., Коровина М.А. Оценка биологических активов молочного скотоводства по справедливой стоимости: Монография / Ю.И.Сигидов, М.А.Коровина – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 160 с.
40. Столярова М.А., Щербина И.Д. Новации в учете биологических активов // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2016 – с. 1-6
41. Ужахова, М. Б. Справедливая стоимость и ее использование в бухгалтерском учете: состояние и перспективы: дис. канд. экон. наук: 08.00.12 / Ужахова Милана Башировна.– М., 2011.– 205 с.
42. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): Учеб.-практ. пос. / Под ред. Ю.А.Бабаева – М.: Вузов. учеб.: НИЦ ИНФРА-М, 2018 – 188 с.
43. Учет и анализ: Учебник / А.М. Петров, Е.В. Басалаева, Л.А. Мельникова. - 3-е изд., перераб. и доп. – М.: КУРС: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 512 с.
44. Учет, анализ, аудит: Учебное пособие / Е.А. Еленевская, Л.И. Ким и др.; Под общ. ред. Т.Ю.Серебряковой – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 345 с.
45. Финансовый учет и отчетность: Учебник / Петров А.М., Мельникова Л.А., Савин И. А., под ред. Петрова А.М. – М. : Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2017. – 480 с.
46. Хоружий Л.И, Гасанов, М. Ю. Проблема оценки биологических активов по международным стандартам / Economics.– 2018 – С. 2-5
47. Хоружий Л.И., Выручаева А.Е. Адаптация МСФО 41 «Сельское хозяйство» в целях применения в учетной практике // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2014. – №3. – с. 8 - 18.
48. Хоружий Л.И., Хусаинова А.С. Варианты методов учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – №3. – с. 13 - 23.
49. Шляпникова Е.А., Владимирова А.В. Адаптация учета биологических активов к управлению эффективностью сельскохозяйственной деятельности // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №11. – с. 32 – 41.

50. Шутова И.С., Лисович Г.М. Бухгалтерский (управленческий) учет в сельском хозяйстве: Учебное пособие / И.С. Шутова, Г.М. Лисович. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. – 168 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Таблица 3 – Состав земельного фонда и структура сельскохозяйственных угодий в АО «Бирюли» за 2014-2018 годы

Виды угодий	Годы										Структура в среднем по РТ за 2018 год	
	2014		2015		2016		2017		2018		Площадь, га	Структура, %
	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %	Площадь, га	Структура, %		
Всего Земель	23727,0	X	23727,0	X	22363,0	X	22938,0	X	22938,0	X	6664,0	X
в т.ч. сельхоз угодий	22350,0	100,0	22350,0	100,0	21986,0	100,0	21561,0	100,0	21561,0	100,0	6442,0	100
из них пашни	17354,0	77,6	17354,0	77,6	17000,0	77,3	16575,0	76,9	16575,0	76,9	5650,0	87,7
сенокосы	331,0	1,4	331,0	1,4	321,0	1,5	321,0	1,5	321,0	1,5	620,0	2,4
пастбища	4665	20,9	4665	20,9	4665	20,9	4665	20,9	4665	20,9	157,0	9,6
Процент распаханности	X	77,6	X	77,6	X	77,3	X	76,9	X	76,9	X	87,7

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

Виды угодий	Годы										Структура 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 зверовод- ства	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

ИНСТРУКЦИЯ

по охране и безопасности труда для бухгалтера

Настоящая инструкция разработана в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами в области охраны труда и может быть дополнена иными дополнительными требованиями применительно к конкретной должности или виду выполняемой работы с учетом специфики трудовой деятельности в конкретной организации и используемых оборудования, инструментов и материалов. Проверку и пересмотр инструкций по охране труда для работников организует работодатель. Пересмотр инструкций должен производиться не реже одного раза в 5 лет.

1. Общие требования безопасности.

1.1. К самостоятельной работе в качестве бухгалтера допускаются лица, имеющие соответствующее образование и подготовку по специальности, обладающие теоретическими знаниями и профессиональными навыками в соответствии с требованиями действующих нормативно-правовых актов, не имеющие противопоказаний к работе по данной профессии (специальности) по состоянию здоровья, прошедшие в установленном порядке предварительный (при поступлении на работу) и периодический (во время трудовой деятельности) медицинские осмотры, прошедшие обучение безопасным методам и приемам выполнения работ, вводный инструктаж по охране труда и инструктаж по охране труда на рабочем месте, проверку знаний требований охраны труда, при необходимости стажировку на рабочем месте. Проведение всех видов инструктажей должно регистрироваться в Журнале инструктажей с обязательными подписями получившего и проводившего инструктаж. Повторные инструктажи по охране труда должны проводиться не реже одного раза в _____ год

1.2. Бухгалтер обязан соблюдать Правила внутреннего трудового распорядка, установленные режимы труда и отдыха; режим труда и отдыха инструктора-методиста определяется графиком его работы.

1.3. При осуществлении производственных действий в должности бухгалтера возможно воздействие на работающего следующих опасных и вредных факторов:

- нарушение остроты зрения при недостаточной освещённости рабочего места, а также зрительное утомление при длительной работе с документами и (или) с ПЭВМ;

- поражение электрическим током при прикосновении к токоведущим частям с нарушенной изоляцией или заземлением (при включении или выключении электроприборов и (или) освещения в помещениях;

- снижение иммунитета организма работающего от чрезмерно продолжительного (суммарно – свыше 4 ч. в сутки) воздействия электромагнитного излучения при работе на ПЭВМ (персональной электронно-вычислительной машине);

- снижение работоспособности и ухудшение общего самочувствия ввиду переутомления в связи с чрезмерными для данного индивида фактической продолжительностью рабочего времени и (или) интенсивностью протекания производственных действий;

- получение травм вследствие неосторожного обращения с канцелярскими принадлежностями либо ввиду использования их не по прямому назначению;

- получение физических и (или) психических травм в связи с незаконными действиями работников, учащихся (воспитанников), родителей (лиц, их

заменяющих), иных лиц, вошедших в прямой контакт с экономистом для решения тех или иных вопросов производственного характера.

1.4. Лица, допустившие невыполнение или нарушение настоящей Инструкции, привлекаются к дисциплинарной ответственности и, при необходимости, подвергаются внеочередной проверке знаний норм и правил охраны труда.

2. Требования охраны труда перед началом работы.

2.1. Проверить исправность электроосвещения в кабинете.

2.2. Проверить работоспособность ПЭВМ, иных электроприборов, а также средств связи, находящихся в кабинете.

2.2. Проветрить помещение кабинета.

2.3. Проверить безопасность рабочего места на предмет стабильного положения и исправности мебели, стабильного положения находящихся в сгруппированном положении документов, а также проверить наличие в достаточном количестве и исправность канцелярских принадлежностей.

2.4. Уточнить план работы на день и, по возможности, распределить намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи ориентировочно через 4-4,5 ч. слуха, памяти, внимания - вследствие ром для решения тех или иных вопросов производственного характера.

3. Требования охраны труда во время работы.

3.1. Соблюдать правила личной гигиены.

3.2. Исключить пользование неисправным электроосвещением, неработоспособными ПЭВМ, иными электроприборами, а также средствами связи, находящимися в кабинете.

3.3. Поддерживать чистоту и порядок на рабочем месте, не загромождать его бумагами, книгами и т.п.

3.4. Соблюдать правила пожарной безопасности.

3.5. Действуя в соответствии с планом работы на день, стараться распределять намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин. отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи.

4. Требования охраны труда в аварийных ситуациях.

4.1. При возникновении в рабочей зоне опасных условий труда (появление запаха гари и дыма, повышенное тепловыделение от оборудования, повышенный уровень шума при его работе, неисправность заземления, загорание материалов и оборудования, прекращение подачи электроэнергии, появление запаха газа и т.п.) немедленно прекратить работу, выключить оборудование, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, при необходимости вызвать представителей аварийной и (или) технической служб.

4.2. При пожаре, задымлении или загазованности помещения (появлении запаха газа) необходимо немедленно организовать эвакуацию людей из помещения в соответствии с утвержденным планом эвакуации.

4.3. При обнаружении загазованности помещения (запаха газа) следует немедленно приостановить работу, выключить электроприборы и

электроинструменты, открыть окно или форточку, покинуть помещение, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, вызвать аварийную службу газового хозяйства.

4.4. В случае возгорания или пожара немедленно вызвать пожарную команду, проинформировать своего непосредственного или вышестоящего руководителя и приступить к ликвидации очага пожара имеющимися техническими средствами.

Физическая культура на производстве

Физическая культура на производстве – важный фактор повышения производительности труда.

Создание предпосылок к высокопроизводительному труду экономических специальностей, предупреждение профессиональных заболеваний и травматизма на производстве способствует использованию физической культуры для активной работы, отдыха и восстановления работоспособности в рабочее и свободное время.

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени.

Культура делового общения на предприятии

В целях повышения деловой репутации предприятия АО «Бирюли» Высокогорского района РТ и его сотрудников и формирования благоприят-

НОГО

климата в коллективе разработаны и используются следующие локальные нормативные документы:

- Кодекс деловой этики;
- Кодекс делового общения;
- Стратегия развитие предприятия;
- Ценности предприятия;
- Корпоративная социальная ответственность.

Компетенции, предусмотренные программой государственной итоговой аттестации, безопасности жизнедеятельности, физической культуре, деловому общению и иностранному языку освоены в полном объеме.

Таблица 13 – Расчет основных показателей прибыли от реализации молока для подсчета справедливой стоимости коров основного стада АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Наименование показателя	Корова	Молочная продуктивность, кг/год	Цена реализации, руб./кг	Планируемый доход, руб.	Фактическая себестоимость 1 кг молока, руб.	Фактическая себестоимость молока, всего, руб.	Прибыль от реализации молока, руб.
	1	3498	22	76956	19,8	69260,4	7695,6
	2	5834	22	128348	19,8	115513,2	12834,8
	3	5217	22	114774	19,8	103296,6	11477,4
	4	3101	22	68222	19,8	61399,8	6822,2
	5	3200	22	70400	19,8	63360	7040
Среднее значение	X	4190	X	458700	X	68805,83	45870

Таблица 14 – Расчет основных показателей прибыли от реализации теленка для подсчета справедливой стоимости коров основного стада АО «Бирюли» Высокогорского района РТ

Наименование показателя	Корова	Вес теленка, кг	Цена реализации живого веса, руб.	Стоимость одного теленка, руб.	Себестоимость одной головы, руб.	Чистый доход от одного теленка
	1	29,6	204	6038,4	4200	1838,4
	2	27,4	204	5589,6	4200	1389,6
	3	28,7	204	5854,8	4200	1654,8
	4	25,7	204	5242,8	4200	1042,8
	5	22,2	204	4528,8	4200	328,8
Среднее значение	X	26,71	X	2431,52	X	6254,4

Таблица 15 – Расчет основных показателей для подсчета справедливой стоимости коров основного стада АО «Бирюли»
Высокогорского района РТ

Наименование показателя	Корова	Прибыль от использования коровы, руб.	Ставка дисконтирования, %	Справедливая стоимость, руб.
	1	9 534,00	23,39	94 485,42
	2	14 224,40	23,39	140 968,99
	3	13 132,20	23,39	130 144,89
	4	7 865,00	23,39	77 945,02
	5	7 368,80	23,39	73 027,50
Среднее значение	X	10 424,88	X	103 314,36

Приложение Д

Приложение № 1
к Приказу Министерства фи-
нансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н

(в ред. Приказов Минфина России
от 05.10.2011 № 124н,
от 06.04.2015 № 57н)

Формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах

Бухгалтерский баланс

на _____ 20 ____ г.

		Коды	
		0710001	
Форма по ОКУД			
Дата (число, месяц, год)			
Организация _____ АО «Бирюли»		по ОКПО	
Идентификационный номер налогоплательщика _____		ИНН	
Вид экономической деятельности _____ Сельское хозяйство		по ОКВЭД	
Организационно-правовая форма/форма собственности _____		по ОКОПФ/ОКФС	
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)		по ОКЕИ	
Местонахождение (адрес) _____		384 (385)	

Пояснения 1	Наименование показателя 2	На 20 ____ г. 3	На 31 декаб- ря 20 ____ г. 4	На 31 декаб- ря 20 ____ г. 5
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Нематериальные поисковые активы			
	Материальные поисковые активы			
	Основные средства			
	Долгосрочные биологические акти- вы			
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			

	Итого по разделу I			
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы			
	Краткосрочные (текущие) биологические активы			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность			
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)			
	Денежные средства и денежные эквиваленты			
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II			
	БАЛАНС			

Пояснения 1	Наименование показателя 2	На _____ 20 ____ г. 3	На 31 декаб- ря 20 ____ г. 4	На 31 декаб- ря 20 ____ г. 5
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ 6			
	Уставный капитал (складочный капи- тал, уставный фонд, вклады товари- щей)			
	Собственные акции, выкупленные у ак- ционеров	() 7	()	()
	Переоценка внеоборотных активов			
	Переоценка биологических активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокры- тый убыток)			
	Итого по разделу III			
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬ- СТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬ- СТВА			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу V			
	БАЛАНС			

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

« _____ » _____ 20 ____ г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.
4. Указывается предыдущий год.
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.
6. Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).
7. Здесь и в других формах отчетов вычитаеваемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

Приложение Е

(в ред. Приказа Минфина России
от 06.04.2015 № 57н)

Отчет о финансовых результатах

за _____ 20 ____ г.

Форма по ОКУД

Дата (число, месяц, год)

Организация _____ АО «Бирюли» _____ по ОКПО

Идентификационный номер налогоплательщика

Вид экономической

деятельности

_____ Сельское хозяйство

Организационно-правовая форма/форма собственности _____

по ОКПФ/ОКФС

Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.)

Коды

0710002

384 (385)

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За _____ 20 ____ г. ³	За _____ 20 ____ г. ⁴
	Выручка ⁵		
	Себестоимость продаж	()	()
	Валовая прибыль (убыток)		
	Коммерческие расходы	()	()
	Управленческие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж		
	Прибыль (убыток) от переоценки долгосрочных биологических активов		
	Прибыль (убыток) от переоценки краткосрочных (текущих) биологических активов		
	Прибыль (убыток) от переоценки продукции, оцененной по справедливой стоимости		
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению		
	Проценты к уплате	()	()
	Прочие доходы		
	Прочие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) до налогообложения		
	Текущий налог на прибыль	()	()
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)		
	Изменение отложенных налоговых обязательств		
	Изменение отложенных налоговых активов		
	Прочее		
	Чистая прибыль (убыток)		
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶		
	Справочно		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ _____ ” _____ 20 ____ г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности не существенен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетный период.
4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.
5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.
6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ О ГОДОВОЙ ФИНАНСОВОЙ
(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**
акционерного общества "Бирюли" за 2018 год

Акционерам акционерного общества "Бирюли"

Аудируемое лицо:

акционерное общество "Бирюли",
ОГРН 1021600813651, 1616010400,
Татарстан Респ, Высокогорский р-н, п.Бирюлинского Зверосовхоза,
ул.В.Интернационалистов, д.1.

Аудиторская организация:

акционерное общество "ВатсонКларк",
ОГРН 1029645831365, 111421,
Казань, улица Гвардейская, дом 101,
член саморегулируемой организации аудиторов "Перспектива", ОРНЗ
7639047957.

Мы провели аудит прилагаемой годовой бухгалтерской отчетности акционерного общества "Бирюли", состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2018 года, отчета о финансовых результатах, приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах, в том числе отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 2018 год, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Ответственность аудируемого лица за годовую бухгалтерскую отчетность

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной годовой бухгалтерской отчетности в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления годовой бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Ответственность аудитора

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности годовой бухгалтерской отчетности на основе проведенного нами ауди-

та. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых

этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что годовая бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в годовой бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации.

Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок.

В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность годовой бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля. Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления годовой бухгалтерской отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита аудиторские доказательства дают достаточные основания для выражения мнения о достоверности годовой бухгалтерской отчетности.

Мнение

По нашему мнению, годовая бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение акционерного общества "Бирюли" по состоянию на 31 декабря 2018 года, финансовые результаты его деятельности и движение денежных средств за 2018 год в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской отчетности.

Руководитель аудиторской организации "ВатсонКларк" Р.И. Мухлисов
"28" марта 2019

